Rok VII CZERWIEC 1938 Nr 6

# Orzecznictwo Sądów Najwyższych

## w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK



KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

## TREŚĆ NUMERU SZÓSTEGO.

**ORZECZENIA.**

**Ordynacja Podatkowa:**



**Podatek dochodowy:**

2248.

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Przekazanie sprawy z sekcji na plenum komisji odwoławczej.

**Z art. 33 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) wynika, iż przekazanie sprawy na plenum komisji odwoławczej jest pozostawione swobodnemu uznaniu przewodniczącego tej komisji.**

Wyrok NTA z 21 marca 1938 l. rej. 2267/36 w sprawie Chaima Lipnowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

2249.

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Zbieranie materiału faktycznego do wymiaru. — Informatorzy. — Udzielanie podstaw wymiaru.

**1. Przepis art. 70 § 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.), nakładający na władzę wymiarową obowiązek oparcia wymiaru na materiale faktycznym, pozostawia wybór środków, prowadzących do ustalenia podstawy wymiaru, z reguły jej uznaniu.**

**2. Prawo władzy przesłuchiwania innych (postronnych) osób celem otrzymania wyjaśnień (art. 70 § 2 p. b) nie ogranicza się do osób figurujących w listach, przedstawionych władzom skarbowym przez instytucje samorządu gospodarczego i zawodowego.**

**3. Ustne informacje o podstawach wymiaru i uzasadnienie wymiaru na piśmie powinny nie tylko wymieniać środki dowodowe wykorzystane przez władzę, lecz także podawać treść danych uzyskanych za pomocą tych środków dowodowych.**

Wyrok NTA z 8 marca 1938 l. rej. 2670/36 w sprawie Fajwla Wajnsztejna przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

...Skarżący podtrzymuje zarzut odwołania i dopatruje się wadliwości postępowania już w postępowaniu wymiarowym z uwagi na obrazę

§ 3 art. 76[1] O. P. w związku z tym, że Urząd Skarbowy, uzasadniając wymiar, powołał się na lustrację i opinię osób postronnych, nie zaś biegłych z listy samorządu gospodarczego. Poza tym zarzuca skarga, że władza wymiarowa podała płatnikowi tylko materiał faktyczny, a nie dane faktyczne.

O ile skarga kwestionuje dopuszczalność oparcia wymiaru na danych lustracji przedsiębiorstwa oraz opinii osób postronnych, to zarzut ten uznać należało za chybiony. Przepis zawarty w § 2 art. 76 nakłada na władzę wymiarową obowiązek oparcia wymiaru na materiale faktycznym i daje władzy tej cały szereg środków, w punktach a) do e) tegoż artykułu bliżej określonych, celem uzyskania potrzebnego materiału faktycznego. Wybór środka prowadzącego do ustalenia podstawy wymiaru należy z reguły do swobodnej oceny władzy wymiarowej.

W p. d) art. 76 przewidziana jest lustracja przedsiębiorstw, zaś w p. b) prawo przesłuchania innych (postronnych) osób celem otrzymania wyjaśnień, przy czym odnośny przepis ustawy nie zakreśla żadnych ograniczeń podmiotowych co do kwalifikacji osób, które mają być przesłuchane przez władze wymiarowe.

Przepis § 3 art. 76 ograniczający władzę do list, przedstawionych władzom skarbowym przez instytucje samorządu gospodarczego i zawodowego, odnosi się tylko do biegłych, a więc do środka przewidzianego w p. a) art. 76, a nie do instytucji tzw. informatorów z p. b) tegoż art. 76 O. P.

Jeżeli zatem władza wymiarowa w odpowiedzi na wniosek płatnika, postawiony na zasadzie postanowienia art. 108[2] § 2 O. P., zakomunikowała temu płatnikowi, iż wymiar został oparty na protokołach lustracji przedsiębiorstwa oraz na opinii osób obeznanych ze stosunkami gospodarczymi w Dąbrowie, to powołała się ona na środki dowodowe przewidziane wyraźnie w postanowieniach Ordynacji Podatkowej.

Natomiast NTA uznał za uzasadniony dalszy zarzut skargi wadliwości postępowania w związku z samą treścią wyjaśnień, udzielonych płatnikowi odnośnie do uzasadnienia wymiaru. Przepis bowiem art. 108 O. P., nakładający na władze wymiarowe obowiązek udzielania płatnikom czy to ustnych informacji o podstawach wymiaru (§ 1 art. 108) czy też pisemnego uzasadnienia wymiaru (§ 2 art. 108), nie może być rozumiany jako obowiązek władzy ogólnikowego zakomunikowania płatnikowi jedynie środków dowodowych, którymi się władza posługiwała przy ustalaniu podstawy wymiaru, gdyż byłby tylko przepisem martwym, nie dającym płatnikowi właściwie żadnej pomocy w prawie obrony w postępowaniu administracyjnym, który to cel przyświecał oczywiście ustawodawcy przy

---

[1] Art. 70 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

[2] Art. 101 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

formułowaniu tego postanowienia. O celowej obronie płatnika może być dopiero wtedy mowa, gdy tenże płatnik nie tylko ma wiadomość o nazwie środków dowodowych wykorzystanych przez władzę wymiarową, ale także obznajmiony jest z treścią danych uzyskanych za pomocą odnośnego środka dowodowego, ponieważ wtedy dopiero płatnik uzyskuje materiał do zwalczania tychże danych w postępowaniu administracyjnym.

W rozpoznawanej sprawie władza wymiarowa ograniczyła się w piśmie z 21 maja 1935 jedynie do zakomunikowania płatnikowi, iż wymiar oparty został na protokołach lustracji przedsiębiorstwa oraz na opinii osób, obeznanych ze stosunkami gospodarczymi w Dąbrowie. Władza pozwana zaś, w związku z zakwestionowaniem powyższego uzasadnienia w odwołaniu oraz z twierdzeniem płatnika o odebraniu mu możności szczegółowego wyjaśnienia mylnych danych Urzędu Skarbowego, nie zarządziła dodatkowego udzielenia płatnikowi uzupełniających wyjaśnień co do podstaw wymiaru w rozumieniu cyt. przepisu, lecz stanęła na stanowisku, iż treść pisma Urzędu Skarbowego z 21 maja 1935 czyni zadość wymogowi art. 108 O. P.

W związku z powyższym uznał NTA, iż postępowanie administracyjne było wadliwe już w stadium udzielania płatnikowi wyjaśnień, a więc jeszcze przed wniesieniem odwołania i dlatego uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 rozp. o NTA, nie wdając się w tym stanie sprawy w rozpatrywanie dalszych zarzutów skargi.

## 2250.

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Postępowanie wyjaśniające w kwestiach prawnych[1].

**Postępowanie wyjaśniające w myśl art. 71 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) nie jest wymagane, gdy przedmiotem wątpliwości jest wyłącznie kwestia prawna.**

Wyrok NTA z 25 maja 1938 l. rej. 5834/36 w sprawie firmy: F. Skąpski i S-ka Sp. Akc. w Gdyni przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru na zasadzie art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym nadwyżki wynagrodzeń człon-

---

[1] Por. OPA 1728/37.

ków zarządu skarżącej spółki, o ile chodzi o sumę 56.000 zł, wypłaconą tymże członkom odrębnie od wynagrodzenia za sprawowanie czynności członków zarządu „za kierownictwo robót“ względnie „za techniczne kierownictwo robót“, jak to określają uchwały rady nadzorczej, przyznające te wynagrodzenia w sumach po 7.000 zł kwartalnie dla S. a po 3.500 zł kwartalnie dla dwu pozostałych członków zarządu.

Skarga podnosi przede wszystkim zarzut wadliwości postępowania z powodu nieprzeprowadzenia postępowania wyjaśniającego. Zarzut ten nie jest uzasadniony. Stan faktyczny w sprawie nie był sporny, gdyż władza oparła się pod tym względem na materiale przedłożonym przez samą skarżącą. Skarga nie naprowadza zresztą na uzasadnienie tego zarzutu żadnych okoliczności faktycznych, które by mogły wpłynąć na prawną ocenę sprawy, a które by miały być przedmiotem postępowania wyjaśniającego. W braku więc przeprowadzenia tego postępowania nie mógł NTA dopatrzyć się obrazy przepisów O. P., zwłaszcza, że odwołanie nie zawierało żadnych takich zarzutów natury faktycznej ani nie powoływało się na takie dowody, które by wymagały zbadania przez władzę w trybie postępowania wyjaśniającego. Przeciwnie, odwołanie stawiało kwestię na gruncie prawnym, powołując się na decyzje wymiarowe z lat poprzednich i na judykaturę NTA. Kwestia więc oceny spornych wynagrodzeń pod kątem widzenia przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym nie była w danym wypadku kwestią faktyczną, lecz prawną....

## 2251.

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Księgi handlowe: Księga magazynowa w przedsiębiorstwie handlu ziemiopłodami, paszą, mąką i nawozami sztucznymi[1]; brak dowodów rachunkowych na niektóre zakupy[2].

**1. W świetle celu rachunkowości kupieckiej prowadzenie osobnej księgi magazynowej w przedsiębiorstwie handlu ziemiopłodami, paszą, mąką i nawozami sztucznymi może być nie tylko pożądane, ale nawet niezbędne, jeżeli w innym trybie ustalenie przemian w zapasie i stanu końcowego tych towarów oraz kontrola ścisłości inwentaryzacji na dzień bilansowy byłyby niemożliwe lub przynajmniej znacznie utrudnione lub co do wyniku wątpliwe.**

---

[1] Por. OPA 66/32.

[2] Por. OPA 672/34, 1044/35, gl 1204/36, 1324/36, gl 1427/36, gl 1428/36.

**2. Jaką wagę w ramach zagadnienia prawidłowości ksiąg handlowych przypisać należy w poszczególnym wypadku brakowi niektórych dowodów rachunkowych, jest to kwestia, którą oceniać jest uprawniona i powinna władza orzekająca, oczywiście na podstawie całokształtu sprawy i w związku z całokształtem księgowości danego przedsiębiorstwa.**

Wyrok NTA z 20 kwietnia 1938 l. rej. 9709/34 w sprawie firmy „Teresa Berg" w Szamotułach przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Skarżąca prowadziła w r. 1932 w Szamotułach 3 przedsiębiorstwa a mianowicie: przedsiębiorstwo sprzedaży ziemiopłodów, paszy, mąki i nawozów sztucznych na podstawie świadectwa przemysłowego II kat. handl., przedsiębiorstwo sprzedaży towarów kolonialno-spożywczych na podstawie świadectwa przemysłowego III kat. handl. oraz śrutownik na podstawie świadectwa przemysłowego VIII kat. przem. Zeznania o obrocie złożyła w ustawowym terminie i na poparcie zeznanych sum obrotu ofiarowała dowód z ksiąg handlowych. Księgi te zbadano 30 maja 1933 i stwierdzono, że skarżąca posiada bloczki kasowe na udowodnienie sprzedaży hurtowej i detalicznej towaru jak również sprzedaży towaru na kredyt, jednakże na bloczkach tych nie zaznacza rodzaju przedsiębiorstwa, z którego towar pochodzi, tudzież że skarżąca nie prowadzi księgi magazynowej lub towarowej, wobec czego trudno sprawdzić stan towarów na dzień 31 grudnia 1932, dalej, że nie posiada faktur na zakup mąki u firmy Koerpel oraz na zakup cukru w Cukrowni Szamotulskiej, a wreszcie, że zaksięgowała zakup towarów u firmy Asch za sumę 476 zł 75 gr, mimo że — jak wynika z urzędowych informacji — nabyła towarów u tej firmy za sumę 635 zł.

Komisja Szacunkowa uznała księgi handlowe za nieprawidłowe z tego powodu, że na bloczkach nie notuje się źródła nabycia towaru, że brak księgi magazynowej oraz że brak niektórych faktur i dokonała wymiaru podatku w drodze szacunku w trybie art. 74 i 75 ustawy o podatku przemysłowym, ustalając obrót: 1) dla przedsiębiorstwa sprzedaży ziemiopłodów, paszy, mąki i nawozów sztucznych w wysokości 1.200.000 zł, w tym 500.000 zł według 1%-owej i 700.000 zł według 2%-owej stawki podatkowej, 2) dla przedsiębiorstwa sprzedaży towarów kolonialno-spożywczych w wysokości 21.600 zł — w tej sumie 12.000 zł według 1%-owej i 9.600 według 2%-owej stawki podatkowej i 3) dla śrutownika w sumie 693 zł — z zastosowaniem 2%-owej stawki podatkowej.

Przeciw powyższym 3 wymiarom wniosła skarżąca odwołania, w których żądała ustalenia obrotu zgodnie z zeznaniami i zarzuciła, że Komisja Szacunkowa niesłusznie uznała księgi handlowe za nieprawidłowe, ujaw-

nione bowiem uchybienia nie są tego rodzaju, by mogły stanowić dostateczną podstawę do dyskwalifikacji ksiąg pod względem prawidłowości, albowiem bloczki są numerowane oraz parafowane i stwierdzają wszystkie transakcje sprzedaży towaru w sposób chronologiczny, zaś księgi magazynowej nie prowadzi, ponieważ sprzedaje towary różnego rodzaju i w niedużych ilościach, toteż prowadzenie księgi magazynowej w tych warunkach byłoby połączone z trudnościami i wydatkami, a poza tym prowadzi wspólną księgowość dla 3 przedsiębiorstw, więc nie zachodzi potrzeba prowadzenia pomocniczej księgi magazynowej. Wreszcie tłumaczyła skarżąca brak faktur od wymienionych firm tym, że wspomniane firmy nie wystawiły jej faktur w chęci uniknięcia związanych z tym opłat stemplowych. Na dowód jednak rzetelności odnośnych wpisów skarżąca dołączyła zestawienie z ksiąg handlowych firmy Koerpel.

Komisja Odwoławcza nie uwzględniła odwołań, podtrzymując uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe z powodu usterek podanych w uchwale Komisji Szacunkowej, a w szczególności z powodu nieprowadzenia w ogóle księgi magazynowej względnie towarowej i braku rachunków na zakup cukru i orzekła, że „przedłożony wyciąg z konta firmy Koerpel nie jest równoznaczny z wymaganymi dowodami księgowania w myśl rozporządzenia Ministra Skarbu z 13 marca 1932 i kod. handl.“, i że z braku prawidłowych ksiąg handlowych jak i z tego powodu, że większą część transakcji giełdowych rejestrowano na giełdzie po fakcie dokonanym, tzn., że zboże dostarczano w mniejszych partiach a następnie po skompletowaniu większych ilości rejestrowano ogólną kwotę na giełdzie, ulgowe stawki podatkowe nie mają zastosowania jak i postanowienia art. 3 p. 14.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną, wniesioną na powyższe orzeczenia, władza pozwana stwierdza w związku z zarzutami skargi, że nieujawnienie na bloczkach sprzedaży przedsiębiorstwa, z którego sprzedany towar pochodzi, oraz rejestrowanie transakcji zbożowych na giełdzie po dokonanej sprzedaży nie stanowiło przyczyny uznania księgowości za nieprawidłową, oraz że uznała wyjaśnienia rekurentki dotyczące rozrachunku z firmą „Asch“ za wystarczające.

W tym stanie rzeczy — ponieważ powyższe oświadczenie władzy nie jest sprzeczne z osnową zaskarżonych orzeczeń — NTA uznał odnośne zarzuty skargi za bezprzedmiotowe.

Braku księgi magazynowej skarga nie zaprzecza, ale przeciwstawia się zasadności uznania ksiąg za nieprawidłowe z powodu tego braku, ponieważ przepisy ustawowe nie wymagają prowadzenia takiej księgi a rodzaj „sprzedaży“ również nie uzasadnia prowadzenia tej księgi.

Z osnowy protokołu badania ksiąg z daty 30 maja 1933 w związku ze sprawozdaniem buchaltera z 12 grudnia 1933 można wnioskować, iż wła-

dzy chodzi o księgę składową, wykazującą ilościowe przemiany w stanie zapasu produktów rolnych (zboża i mąki), a nie o „rachunek towarowy“, ujawniający przemiany wartościowe wskutek dokonywanych transakcji zakupu i sprzedaży towaru, czyli obciążenia i uznania pieniężne, w protokole bowiem stwierdza się, że z powodu braku „księgi magazynowej lub towarowej“ „trudno jest sprawdzić stan towarów na 31 grudnia 1932“, a w sprawozdaniu określa się „brak księgi magazynowej — śpichrzowej przy obrotach produktami rolnymi“ jako „bardzo poważny brak zasadniczej księgi, która służy do poglądu i kontroli obrotów śpichrzowych, tak niezbędnej w przedsiębiorstwach handlu zbożem i mąką“, że natomiast „prowadzenie księgi magazynowej na towary kolonialne nastręcza duże trudności“.

Skarga powołuje się w obronie swego stanowiska na tezę wyroku NTA z 29 stycznia 1930 l. rej. 4768/27[1]. Otóż w tym wyroku Trybunał ustalił tezę, że brak księgi składowej w przedsiębiorstwie przemysłowym nie uzasadnia sam przez się uznania ksiąg handlowych tego przedsiębiorstwa za nieprawidłowe. Z motywów wyroku wynika, że chodziło o księgę składową na surowce, przędzę i materiały pomocnicze zużywane w prowadzonym przedsiębiorstwie do fabrykacji gotowych wyrobów, że natomiast w przedsiębiorstwie tym w okresie czasu miarodajnym prowadzono księgę składową na gotowe towary. Teza zatem powyższego wyroku, rozstrzygającego zresztą spór w dziedzinie podatku dochodowego na tle przepisów kodeksu handlowego, obowiązującego na obszarze b. Królestwa Polskiego, wobec odmiennego stanu faktycznego nie może przesądzać sprawy obecnie rozstrzyganej, która podlega przepisom niem. kodeksu handlowego z 1897 r. Otóż według § 38 tego kodeksu kupiec jest obowiązany do prowadzenia ksiąg i do ujawnienia w nich według zasad prawidłowego prowadzenia ksiąg („nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung“) swoich operacji handlowych i stanu swego majątku. Ponieważ sam kodeks w tym przepisie nie określa ani rodzaju ani ilości ksiąg, które kupiec powinien prowadzić w swoim przedsiębiorstwie, przeto wymagania są różne i zależne od rodzaju i rozmiaru przedsiębiorstwa oraz od celu, któremu poszczególne księgi w obrębie całokształtu księgowości mają służyć. Nie może być wątpliwości, że sama księgowość kupca ma umożliwić orientację zarówno w przemianach majątkowych zachodzących w płaszczyźnie czasu tj. roku obrachunkowego wskutek dokonywanych czynności, związanych z przedsiębiorstwem czy to bezpośrednio czy też tylko pośrednio, jako też w stanie majątku na określony dzień, tak pod względem rodzajowym i ilościowym, jako też pod względem wartościowym jego poszczególnych składników.

---

[1] Wyrok ten jest przytoczony w uw. 1 do OPA 66/32.

W świetle tego celu rachunkowości kupieckiej prowadzenie osobnej księgi magazynowej w przedsiębiorstwie handlu ziemiopłodami, paszą, mąką i nawozami sztucznymi może być nie tylko pożądane, ale nawet niezbędne, jeżeli w innym trybie ustalenie przemian w zapasie i stanu końcowego tych towarów oraz kontrola ścisłości inwentaryzacji na dzień bilansowy byłyby niemożliwe lub przynajmniej znacznie utrudnione lub co do wyniku wątpliwe.

W tym atoli względzie — poza uwagą buchaltera, zawartą w jednostronnym sprawozdaniu — ani akta ani orzeczenie nie ujawniają ani konkretnych ustaleń, umożliwiających snucie jakiegokolwiek wniosku, ani też należycie uzasadnionej decyzji opartej na odpowiednich przesłankach faktycznych. Władza orzekająca dopatrzyła się po prostu w samym fakcie nieprowadzenia księgi magazynowej względnie towarowej wystarczającej podstawy do uznania księgowości za nieprawidłową, lecz tej konkluzji nie poparła żadnymi przesłankami ani natury prawnej ani natury ogólnej, zwłaszcza w płaszczyźnie zasad przyjętych i ustalonych w nauce księgowości dla tego rodzaju przedsiębiorstw co przedsiębiorstwo opodatkowane. A przecież władza nie jest krępowana żadnym przepisem w doborze środków prowadzących do pożądanego celu ustalenia prawdy materialnej, więc też w razie potrzeby mogła a nawet powinna korzystać z opinii biegłych z zakresu księgowości.

Orzeczenie zatem władzy, o ile opiera dyskwalifikację księgowości skarżącej na nagim i oderwanym fakcie nieprowadzenia księgi magazynowej czy towarowej w rozumieniu księgi składowej, jest dotknięte wadliwością postępowania, która uniemożliwia tym samym Trybunałowi wykonanie ustawowej kontroli legalności zaskarżonego orzeczenia w trybie kasacyjnym.

Dalszym powodem dyskwalifikacji księgowości jest brak faktur (rachunków) na zakup mąki u firmy Koerpel i cukru w cukrowni szamotulskiej.

Skarżąca ustalonego stanu faktycznego nie kwestionuje, lecz zwalcza zasadność wnioskowania, broniąc się tym, że obydwie te firmy po prostu nie wystawiały rachunków.

Skarżąca mniema więc, że dokumentowanie wpisów książkowych jest i może być zależne od tego, czy kupiec od swego dostawcy, u którego nabywa towar, otrzymał wymagany rachunek lub też go nie otrzymał, skoro w skardze stara się dowieść, że skarżąca firma miała obowiązek okazać te tylko dowody, które mogła posiadać.

Takie stanowisko oczywiście znakomicie uprościłoby zagadnienie prawidłowej rachunkowości w płaszczyźnie tzw. dowodów rachunkowych. Skarżąca jednak ani nie twierdzi, ani tym mniej wykazała, by wydania rachunków od swych dostawców w ogóle domagała się, lecz bez skutku.

Jest też więcej niż wątpliwe, by w obrocie handlowym między kupcami mógł istnieć zwyczaj lub poważniejsza przyczyna niewystawiania rachunków. Natomiast jest zasadą w księgowości dostatecznie uznaną, że wpisy do ksiąg handlowych winny mieć podstawę i odpowiednik w dowodach pisemnych, jakimi w obrocie towarowym oczywiście przede wszystkim są oryginalne rachunki pochodzące od zbywcy towaru.

Ta zasada konieczności dokumentowania wpisów znajduje też niedwuznaczny wyraz w ustawie o podatku przemysłowym, skoro art. 76 ust. 3 kwalifikowaną moc dowodową przyznaje tylko księgom przedstawionym wraz z dokumentami i rachunkami.

Jaką natomiast wagę w ramach zagadnienia prawidłowości ksiąg handlowych przypisać należy w poszczególnym wypadku brakowi niektórych dowodów rachunkowych, to jest już kwestia, którą oceniać jest uprawniona i powinna władza orzekająca, oczywiście na podstawie całokształtu sprawy i w związku z całokształtem księgowości danego przedsiębiorstwa. Wprawdzie skarga wskazuje na potwierdzenie wpisów wyciągiem z ksiąg firmy Koerpel, lecz wyciąg taki przecież nie mógł być podstawą wpisu poszczególnych transakcji do ksiąg skarżącej, czyli nie zastępuje poszczególnych dowodów rachunkowych, co zresztą orzekła także władza pozwana, a skarga nie przedstawiła żadnych argumentów przeciwnych.

W konkretnej zatem sprawie z uwagi na uznanie w niniejszym wyroku oparcia dyskwalifikacji księgowości na braku księgi magazynowej za wadliwość postępowania, NTA uznał też, że sprawa osądzona wymaga ponownego rozpoznania w związku z powyższym także o ile chodzi o znaczenie braku określonych rachunków dla zagadnienia prawidłowości księgowości skarżącej, i orzekł przeto uchylenie zaskarżonych orzeczeń z powodu wadliwego postępowania....

**2252.**

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Potrącenie zaległych podatków z prywatnoprawnego roszczenia, jakie płatnik ma do Skarbu Państwa[1].

**Skarb Państwa w zasadzie korzysta z prawa zgłoszenia zarzutu potrącenia należności podatkowych w sporze o zasądzenie od niego należności prywatnoprawnej — z zastosowaniem odpowiednich przepisów kodeksu zobowiązań.**

---

[1] Por. OPA 2065/38.

Orzeczenie Izby Cywilnej SN z 28 maja / 11 czerwca 1937 C. I. 661/37.

...W związku z pozostałymi zarzutami skargi kasacyjnej rozstrzygnięciu przez SN ulega pytanie prawne, czy Skarb Państwa może zgłosić do potrącenia z należnością prywatnoprawną, poszukiwaną w drodze sądowej, swą wierzytelność z tytułu podatków.

Potrącenie to było uznane za dopuszczalne w prawie rzymskim (l. 1 C. de comp. 4, 31). Na tle przepisów § 1441 powsz. ks. ustaw cyw., która obowiązywała w wojew. południ. i na tle § 395 kod. cyw., który obowiązywał w wojew. zach., było ono uznane za dopuszczalne na żądanie skarbu państwa, bez żadnych ograniczeń. W p. 3 art. 187 projektu prawa o zobowiązaniach była przewidziana możność potrącenia należności publicznoprawnych wobec Państwa i innych związków prawa publicznego, za zgodą takiego związku. Podczas obrad kolegium uchwalającego przepis ten został jednak skreślony, jako dotyczący kwestii, która nie należy do prawa cywilnego (Kom. Kodyf. Podkomisja prawa o zobow., zeszyt 6 str. 396). Prawo publiczne w p. 1 lit. d) art. 1 ustawy z 10 marca 1932 o spłacie zaległości podatkowych poz. 336/35 Dz. Ust. upoważniło Ministra Skarbu do określenia warunków zaliczenia na żądanie płatnika na pokrycie jego zaległości podatkowych należności, które na jego rzecz przypadają od Skarbu Państwa; również w § 2 art. 103 Ordynacji Podatkowej poz. 346/34 Dz. Ust. (§ 3 art. 97 tekstu jednolitego poz. 134/36 Dz. Ust.) uprawniono płatnika do zapłaty podatku wierzytelnością prywatnoprawną, którą on posiada w stosunku do Skarbu Państwa, jeśli jest ona bezsporna i wymagalna. Przepisy zatem prawa publicznego (ponadto rozp. Ministra Skarbu z 15 grudnia 1932 o zaliczaniu na poczet zaległości podatkowych wynagrodzenia za grunty przymusowo wykupione oraz przejęte na własność Państwa poz. 7/33 Dz. Ust.; rozp. Ministra Skarbu z 18 marca 1937 w sprawie zaliczania na poczet należności podatkowych skryptów dłużnych Skarbu Państwa poz. 198 Dz. Ust. i inne) zawierają pewne ograniczenia, dotyczące możności potrącenia należności podatkowych z należnościami prywatnoprawnymi na żądanie wierzyciela tych ostatnich, ale nie zawierają one ograniczeń, dotyczących potrącenia tych należności na żądanie Skarbu Państwa. Ponieważ powyższe ograniczenia zostały wprowadzone w interesie Państwa, celem zapewnienia wpływu podatków, więc z braku ograniczeń w przepisach prawa publicznego, dotyczących potrącenia należności podatkowych na żądanie Skarbu Państwa, należy uznać, że Skarb Państwa w zasadzie korzysta z prawa zgłoszenia zarzutu potrącenia należności podatkowych w sporze o zasądzenie od niego należności prywatnoprawnej, z zastosowaniem odpowiednich przepisów kodeksu zobowiązań.

Niesłuszny jest więc z tego względu zarzut skargi kasacyjnej, oparty

na odmiennym poglądzie i uzasadniony brakiem dowodu u płatnika, że przez potrącenie uiścił on podatek, gdyż dowodem tym będą motywy wyroku, uwzględniającego zarzut potrącenia. Przepisy zaś k. p. c. nie wymagają bynajmniej, aby potrącenie musiało być żądane w pozwie wzajemnym, jak to zarzucają skarżący....

I. 1. W prawie pospolitym istniało ograniczenie potrącenia na korzyść skarbu państwa i gmin o tyle, że dłużnik z długu swego z tytułu danin publicznych, a także z niektórych innych tytułów, nie mógł potrącić swojej wzajemnej wierzytelności (Arndts, Lehrbuch der Pandekten, 12 wyd., 1883, str. 517; Dernburg, Pandekten, 6 wyd., t. II, 1910, str. 176; Windscheid, Lehrbuch des Pandektenrechts, 9 wyd., t. II, 1906, str. 493 uw. 76). Z tego wynika, że w zasadzie było dopuszczalne potrącenie z długu prywatnoprawnego wierzytelności publicznoprawnej.

Do ustaw cywilnych, które wstąpiły w miejsce prawa pospolitego, nie przeszedł przepis o niedopuszczalności potrącenia z długu, pochodzącego z tytułu danin publicznych, wzajemnej wierzytelności (wyjątek stanowi art. 125 l. 3 prawa szwajc. o zobowiązaniach), lecz inna zasada, przyjęta już w późniejszym prawie rzymskim, a mianowicie, że „in causa fiscali" niedopuszczalne jest potrącenie z wierzytelnością, której nie ma uiścić „eadem statio" (C. 4. 31. 1.). W szczególności stanowi to pruskie prawo ziemskie w I części tyt. 16 § 368 i 369, kodeks cywilny austriacki w § 1441 i kodeks cywilny niemiecki w § 395, który w wymienionym przypadku zakaz potrącenia odnosi i do skarbu państwa i do gmin. Mogą jednak powstać wątpliwości, czy z przepisu o niedopuszczalności potrącenia długu z wierzytelności skarbu państwa, której zapłata ma nastąpić w innej kasie skarbowej, wnosić należy o dopuszczalności potrącenia długu publicznoprawnego z wierzytelności prywatnoprawnej. Zwłaszcza wówczas nasuwają się wątpliwości, gdy zapłata ma nastąpić w tej samej kasie, a w razie gdy zapłata ma nastąpić w kasie innej, czy prawo potrącenia przysługuje skarbowi państwa, bo przepis o niedopuszczalności potrącenia z długu wierzytelności, płatnej w innej kasie, istnieje w interesie państwa ze względu na technikę rachunkowości (Wróblewski, Powszechny austriacki kodeks cywilny, t. II, 1918, str. 1317; Mayr, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, t. II, 1923, str. 159 uw. 31), wskutek czego przyjmuje się, że państwo może do potrącenia przeciwstawić swoją wzajemną wierzytelność, płatną w innej kasie niż jego dług (Dernburg, Das bürgerliche Recht des deutschen Reichs, 4 wyd., t. II, 1909, str. 360 uw. 16; Kuhlenbeck-Kober w Staudingers Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch, 7 i 8 wyd., t. II. 1, 1912, str. 436; Klang-Bettelheim, Kommentar zum oesterr. allg. bürgerl. Gesetzbuch, t. IV, 1935, str. 537).

W nauce wypowiedziano zdanie, że państwo może potrącić ze swego długu prywatnoprawnego należność podatkową, że zaś inna osoba nie może z długu z tytułu publicznoprawnego potrącić wierzytelności swojej z tytułu prywatnoprawnego. (Por. o tym Planiol, Traité élémentaire de droit civil, 7 wyd., t. II, 1921, str. 189 i n.; Josserand, Cours de droit civil positif français, t. II, 1930, str. 451; Friedrichs, Wie weit sind die Vorschriften des B. G. B. auf Schuldverhältnisse des öffentlichen Rechts anwendbar? w Archiv für bürgerliches Recht, 1916, t. 42, str. 67 i n. uznaje potrącenie podatków lub opłat gminnych z długu prywatnoprawnego państwa lub gminy za dopuszczalne i dopuszcza też potrącenie przez oświadczenie podatnika; Herrnritt, Grundlehren des Verwaltungsrechts, 1921, str. 440 oświadcza się przeciw dopuszczalności potrącenia z długu podatkowego wierzytelności prywatnoprawnej ze względu na istotę opłaty publicznej). Spotkać się jednak można także z zapatrywaniem, że po-

trącenie jest dopuszczalne bez względu na to, czy chodzi o prywatnoprawne czy też publicznoprawne wierzytelności (tego zdania jest, jak się zdaje, Ehrenzweig, System des oesterr. allg. Privatrechts, 7 wyd., t. II. 1, 1928, str. 337) oraz ze stanowiskiem, że w przypadku omówionym o dopuszczalności potrącenia rozstrzyga prawo administracyjne (Till, Prawo prywatne austriackie, t. III, 1895, str. 378 uw. 17).

2. Kodeks zobowiązań nie zawiera żadnego przepisu co do potrącenia długów publicznoprawnych i prywatnoprawnych. Kolegium uchwalające Komisji Kodyfikacyjnej skreśliło bowiem przepis mieszczący się w art. 277 l. 3 projektu drugiego czytania, że przez potrącenie ze strony dłużnika nie mogą być umorzone wbrew woli wierzyciela „wierzytelności państwa lub innych związków prawa publicznego, oparte na przepisach prawa publicznego", uważając, że nie należy on do prawa cywilnego (Uzasadnienie projektu kodeksu zobowiązań, t. I, 1936, str. 296). Wobec tego potrącenie dwóch wierzytelności z tytułu prywatnoprawnego jest dopuszczalne bez względu na to, czy są płatne w tej samej, czy też innej kasie państwowej (Longchamps, Zobowiązania, 1936, str. 383).

W braku przepisu w ustawie powstaje pytanie, czy dopuszczalne jest potrącenie także w przypadku, gdy jedna wierzytelność ma charakter publicznoprawny, druga zaś prywatnoprawny. Tylko co do podatku kwestia jest jasna, bo art. 97 § 3 Ordynacji Podatkowej stanowi, że płatnik może wierzytelnością, wynikającą ze stosunku prywatnoprawnego „zapłacić przypadający od niego podatek".

Zdaniem moim, potrącenia nie podobna uważać za niedopuszczalne, jeżeli jedna wierzytelność opiera się na tytule publicznoprawnym a druga na tytule prywatnoprawnym. Dla kwestii potrącenia jest bowiem obojętny stosunek prawny, na którym się obydwie wierzytelności opierają, a chodzi tylko o to, czy ich przedmiot jest jednorodzajowy. Uwzględnić też należy, że motywem wprowadzenia potrącenia jest okoliczność, że w razie gdy dłużnik od swego wierzyciela natychmiast może żądać zwrotu tego, co ma świadczyć, nakładanie na niego obowiązku spełnienia świadczenia nie ma żadnego celu, a oprócz tego naraża go na to, że dopiero po przeprowadzeniu postępowania oraz egzekucji otrzyma to samo, co musiał uiścić. Należy więc uznać za dopuszczalne potrącenie przez dłużnika z długu publicznoprawnego jego wierzytelności prywatnoprawnej.

Przeciw zajętemu stanowisku nie przemawia przepis Ordynacji Podatkowej. Zawiera ona bowiem wyjątek na korzyść Skarbu Państwa, usprawiedliwiony tym, że nie można dopuścić do odmowy zapłaty podatku z powołaniem się na wzajemną wierzytelność, która nie jest bezsporna. Tylko to jest powodem, że niedopuszczalne jest potrącenie z długu podatkowego wierzytelności, która nie jest bezsporna, za czym z Ordynacji Podatkowej nie podobna wnosić, że nie jest dopuszczalne potrącenie z długu z tytułu innych danin publicznych, niż podatki, wierzytelności prywatnoprawnych i wierzytelności, jaka przysługuje do przedsiębiorstw lub zakładów państwowych, mających osobowość prawną, w szczególności do monopoli państwowych (stanowisko to zajmuje Rosenkranz, Ordynacja Podatkowa, 1937, str. 39).

Bez względu jednak na stanowisko, jakie się zajmie w kwestii dopuszczalności potrącenia z długu publicznoprawnego wierzytelności prywatnoprawnej, przyjąć należy, że Skarb Państwa może swoją należność z tytułu publicznoprawnego potrącić ze swego długu prywatnoprawnego. Wszystkie bowiem przepisy, jakie zawierają ograniczenia potrącenia z długu publicznoprawnego, istniały i istnieją jedynie w interesie państwa a nie w interesie płatnika (Weigelin, Das Recht zur Aufrechnung als Pfandrecht an der eigenen Schuld, 1904, str. 113). Jeżeli więc państwo oświadcza, że godzi się na potrącenie, mimo iż brak warunków, pod jakimi ono jest dopuszczalne ze strony jego dłużnika, to należy je uznać za możliwe, o ile

tylko zachodzą ogólne warunki potrącenia, a więc wzajemność, jednorodzajowość, wymagalność, oraz zaskarżalność obydwu wierzytelności. Skarb Państwa, będąc dłużny pewną sumę z tytułu prywatnoprawnego, może zatem potrącić z niej swoją należność z tytułu publicznoprawnego, w szczególności z tytułu podatków. (W orzeczeniu z 11 stycznia 1934 Rw. 2343/33, Głos prawa 1934 str. 327, zajmuje SN stanowisko, że dopuszczalne jest potrącenie podatku z długu Skarbu Państwa, pochodzącego z tytułu prywatnoprawnego).

II. Potrącenia dokonuje się przez oświadczenie dłużnika, złożone albo pozasądownie albo dopiero w toku postępowania sądowego, wszczętego na skutek pozwu wierzyciela. Oświadczenie sądowe wywołuje te same skutki co oświadczenie pozasądowe, zawiera bowiem nie tylko czynność procesową, lecz także materialnoprawną. Jeżeli więc wierzyciel, występujący jako powód, nie uznaje swego długu, albo tylko nie uznaje jego wysokości, sąd powinien badać, czy pozwanemu przysługuje wzajemna wierzytelność, a jeżeli uzna ją za istniejącą, powinien powództwo oddalić w wysokości, odpowiadającej należności pozwanego.

Kwestia jest jednak, czy sąd może badać należność wierzytelności przeciwstawionej do potrącenia, jeżeli dochodzenie jej w drodze procesu cywilnego nie jest dopuszczalne, w szczególności dlatego, że opiera się na tytule publicznoprawnym. Niektórzy przyjmują co do tego, że odnośnie do takiej wierzytelności wzajemnej sąd powinien drogę procesu cywilnego uznać za niedopuszczalną, a tym samym uchylić się od rozpoznania jej należności, i że tylko wówczas może ją uwzględnić, gdy istnieje już wykonalny tytuł, wtedy bowiem żadnej nie ulega wątpliwości, że zaspokojenie wierzytelności pozwanego może się odbyć z jego długu. Obok tego zdania wypowiedziano jednak i inne, a mianowicie że w postępowaniu procesowym uwzględnić należy także wierzytelność wzajemną, której dochodzenie w drodze procesowej nie jest dopuszczalne, bo sąd, mając wydać orzeczenie co do należności powoda, nie orzeka o wzajemnej wierzytelności pozwanego, lecz tylko o dopuszczalności potrącenia, a aby o tym orzec, musi dochodzić, czy pozwany ma wierzytelność do powoda. Dochodzenie należności wierzytelności, przeciwstawionej do potrącenia, odbywa się więc tylko w celu wydania orzeczenia o należności wierzytelności powoda, chodzi tedy o rozpoznanie kwestii prejudycjalnej, do tego zaś jest sąd i uprawniony i obowiązany. Bez badania pytania przedwstępnego nie mógłby bowiem wydać orzeczenia o przedmiocie sporu, a mianowicie o tym, czy wierzytelność zgasła wskutek potrącenia, i dlatego musi się zająć kwestią prejudycjalną, choćby do orzekania o niej nie był uprawniony w razie, gdyby była głównym przedmiotem procesu. A że kwestia należności wierzytelności, przeciwstawionej do potrącenia, jest prejudycjalną, nie powinno być wątpliwe, skoro dotyczy ona zarzutu pozwanego, skierowanego przeciw roszczeniu powoda. Wskutek tego sąd nie orzeka w sentencji wyroku o tym, czy pozwanemu przysługuje do powoda wierzytelność, lecz tylko w uzasadnieniu i w nim stwierdza, czy ze względu na tę wierzytelność jest dopuszczalne potrącenie, a tym samym, czy należy orzec zgodnie z żądaniem pozwu, czy też je oddalić; uzasadnienie orzeczenia sądowego zaś nie jest identyczne z samym orzeczeniem (stanowisko to zajmuje Schrutka, Die Richtigkeit der Forderungen als Voraussetzung der Compensation, 1900, str. 24 i n.; Oertman, Die Aufrechnung im Zivilprozessrecht, 1916, str. 67 i n.; Pollak, System des oesterr. Zivilprozessrechts, 2 wyd., 1932, str. 22, a jak się zdaje także Sperl, Lehrbuch der bürgerlichen Rechtspflege, t. I. 2, 1928, str. 342; innego zdania są: Beck, Zehn Abhandlungen zum neuen oesterr. Zivilprozessrecht, 1898, str. 2; Ehrenzweig, str. 399; Neuman, Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen, 4 wyd., t. II, 1928, str. 1119; Petschek, Zivilprozessrechtliche Streitfragen, 1933, str. 41 i n.; Klang-Bettelheim str. 503 i n.). Sąd orzeka w sentencji

wyroku o wierzytelności wzajemnej jedynie wówczas, gdy pozwany dochodzi jej osobnym powództwem, choćby wzajemnym, jednak podniesienie zarzutu potrącenia nie jest dochodzeniem roszczenia wzajemnego (Werhanowski, Uwagi do traktowania zarzutu kompensaty w procesie cywilnym, 1926, str. 4 i n.), i z tego powodu w razie, gdy wierzytelność wzajemną uzna się za istniejącą, oddala się powództwo do wysokości, w jakiej potrącenie następuje, ale nie ustala się w sentencji wyroku, że pozwanemu przysługuje do powoda wierzytelność przeciwstawiona do potrącenia.

Z powyższego wynika, że sąd powinien uwzględnić oświadczenie pozwanego co do potrącenia, chociaż pozwany złożył je dopiero w toku postępowania procesowego. Inaczej doszłoby się do tego, że oddalić należy żądanie pozwu, jeżeli pozwany pozasądownie oświadczył, że z długu swego potrąca swoją wierzytelność wzajemną, opartą na tytule publicznoprawnym, a tym samym dług zaspokoił, że natomiast nie można oddalić żądania pozwu, jeżeli dopiero w toku postępowania procesowego pozwany przeciwstawił do potrącenia swoją wierzytelność wzajemną. W przypadku pierwszym sąd musiałby uwzględnić potrącenie nawet wówczas, gdy pozwany takie oświadczenie złożył dopiero po wytoczeniu powództwa, ale przed wydaniem wyroku, bo według obecnie przyjętej zasady, której daje wyraz także art. 339 zd. 2 k. p. c., wyrok opiera się na stanie zachodzącym w czasie jego wydania, a nie w czasie, kiedy wytoczono powództwo. Kto więc dopuszcza potrącenie wierzytelności publicznoprawnej z długu prywatnoprawnego, musi też uznać za obojętne, czy oświadczenie potrącenia odbyło się przed wszczęciem procesu, czy dopiero w toku postępowania procesowego. Jeżeli zaś tak rzecz się ma, nie można znaleźć żadnej słusznej racji, dlaczego oświadczenie pozasądowe miałoby być skuteczne a sądowe bezskuteczne. Doszłoby bowiem do tego, że pozwany, który do potrącenia chce przeciwstawić swoją wierzytelność, musi to uczynić nie tylko przed sądem, lecz także przedtem pozasądownie, co prowadziłoby do całkiem zbędnej formalistyki.

Dochodzę więc do wniosku, że w procesie o wierzytelność prywatnoprawną pozwany może przeciwstawić do potrącenia wierzytelność publicznoprawną, w szczególności może to uczynić Skarb Państwa, może więc ze swego długu prywatnoprawnego potrącić należność podatkową do powoda — rozumie się, gdy jest już płatna. Za obojętną uważać należy okoliczność, czy do wymiaru i ściągnięcia należności podatkowej powołany jest ten urząd, którego dotyczy dług prywatnoprawny, czy też urząd inny. Skarb Państwa stanowi bowiem jednolitą osobę prawną a nie rozpada się na większą ilość odrębnych jednostek, wskutek czego nie można uznać za słuszne stanowiska, że potrącenia podatków z roszczenia prywatnoprawnego, przysługującego płatnikowi, dokonać może tylko właściwy urząd państwowy (stanowisko to zajął SN w orzeczeniu OPA 2065/38). Przeciw temu przemawia nie tylko istota rzeczy, lecz także i to, że przepisy, które nie dopuszczają potrącenia z długu wierzytelności do innej kasy państwowej, istniały i istnieją tylko w interesie Skarbu Państwa a nie w interesie osób prywatnych.

*Maurycy Allerhand*

## 2253.

# ORDYNACJA PODATKOWA.

## Doręczenia: Doręczenie nakazu płatniczego, przeznaczonego dla spólnika spółki z ogr. odp., pracownikowi spółki w lokalu jej przedsiębiorstwa.

**Doręczenie nakazu płatniczego, przeznaczonego dla spólnika spółki z ogr. odp., pracownikowi spółki w lokalu jej przedsiębiorstwa nie może być uznane za doręczenie do rąk pracownika „zatrudnionego u adresata".**

Wyrok NTA z 8 marca 1938 l. rej. 5453/36 w sprawie Michela Moniudisa przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie przywrócenia prawa do wniesienia odwołania od wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Michel Moniudis w Łodzi zaskarżył do NTA postanowienie Komisji Odwoławczej w Łodzi z 18 sierpnia 1936, którym nie uwzględniono odwołania od decyzji Urzędu Skarbowego, pozostawiającej bez rozpoznania odwołanie skarżącego w sprawie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933. Skarżący zarzuca wadliwość postępowania w związku z tym, iż instancja odwoławcza postawiła swoje orzeczenie na zupełnie innej płaszczyźnie prawnej, aniżeli skarżący w odwołaniu wysunął sporne zagadnienie. W szczególności władza pozwana oceniła odwołanie płatnika jako podanie o przywrócenie prawa do wniesienia odwołania przeciw wymiarowi podatku, utraconego wskutek niedotrzymania terminu ustawowego, podczas gdy płatnik podniósł zarzuty co do wadliwości doręczenia nakazu płatniczego.

NTA rozważył co następuje:

Decyzja władzy I instancji z 18 września 1934, pozostawiająca na zasadzie postanowienia art. 85 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. odwołanie płatnika bez rozpatrzenia, jako wniesione po terminie, wyszła z założenia, iż termin do wniesienia odwołania upłynął 17 września 1934.

Płatnik w odwołaniu zakwestionował powyższe stanowisko i powołując się na postanowienie art. 77 ustawy o podatku przemysłowym, w myśl którego o kwotach ustalonych obrotów i przypadającego do uiszczenia podatku należy zawiadomić płatnika przez doręczenie mu nakazu płatniczego, zarzucił brak doręczenia nakazu płatniczego.

Z zarzutem powyższym, który był decydujący dla oceny zagadnienia dopuszczalności pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia w świetle przepisu art. 85 ustawy, pozwana władza nie rozprawiła się w zaskarżonym

postanowieniu, lecz, jak to słusznie skarga podnosi, potraktowała odwołanie płatnika jako prośbę o przywrócenie prawa do wniesienia odwołania — wskutek niedotrzymania terminu ustawowego.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę przyznaje, iż postanowienie władzy odwoławczej nie pokrywa się z treścią żądania wymienionego w odwołaniu, stoi jednak na stanowisku, że skarżący nie poniósł żadnego uszczerbku, gdyż znane mu było stanowisko władzy w kwestii sposobu doręczenia nakazu płatniczego. Stanowisko to sprowadza się do tego, iż władza pozwana uważała za prawidłowe doręczenie nakazu płatniczego, dokonane w lokalu przedsiębiorstwa spółki z ogr. odp., której adresat jest udziałowcem, do rąk osoby zatrudnionej w tejże spółce.

NTA nie mógł jednak uznać powyższego zapatrywania władzy za trafne.

Wprawdzie bowiem słuszny jest pogląd władzy, iż powołany w skardze przepis art. 24 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o post. admin. poz. 341/28 Dz. Ust. nie ma zastosowania w postępowaniu w sprawach dotyczących państwowych podatków bezpośrednich, lecz że miarodajne są ogólne zasady postępowania, to jednak właśnie na zasadzie tych ogólnych zasad postępowania nie można uznać opisanego wyżej doręczenia za prawidłowe.

Spółka z ogr. odp. bowiem posiada odrębną osobowość prawną i nie może być identyfikowana z osobami poszczególnych udziałowców. Osoby, zatrudnione w spółce z ogr. odp., nie są zatem pracownikami poszczególnych udziałowców.

Tym samym doręczenie orzeczeń władzy osobie, zatrudnionej w spółce z ogr. odp., nie ma tych skutków, jakie powoduje doręczenie osobie zatrudnionej u udziałowca, którego dotyczy odnośne orzeczenie.

W związku z powyższą wadliwością NTA uchylił zaskarżone postanowienie na zasadzie art. 84 rozporządzenia o NTA.

Wprawdzie rozstrzygnięcie sprawy powyższym wyrokiem nastąpiło nie na podstawie przepisów obowiązującej obecnie Ordynacji Podatkowej, lecz na zasadzie „ogólnych zasad postępowania“, to jednak także pod rządem Ordynacji ustalona w tym wyroku teza jest aktualna. Przepis bowiem art. 150 § 1 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) przewiduje doręczenie wszelkich pism władz skarbowych z prawnym skutkiem wobec adresata także do rąk pracownika zatrudnionego u adresata. Także więc w świetle przepisów O. P. doręczenie pisma pracownikowi spółki z ogr. odp., której adresat jest spólnikiem, w lokalu przedsiębiorstwa tejże spółki nie będzie prawidłowe.

*Michał Małek*

2254.

# ORDYNACJA PODATKOWA.

## Odpowiedzialność karna za prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego[1].

**Odpowiedzialność z art. 178 O. P., jako odpowiedzialność karna, powoduje, że ponosi ją każdy ze spólników za własną winę, polegającą na świadomym prowadzeniu przedsiębiorstwa bez właściwego świadectwa przemysłowego, a okoliczność, że kara ma za podstawę cenę świadectwa przemysłowego, nie zmienia postaci rzeczy, tkwiącej w istocie karnego charakteru czynu.**

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 21 marca 1938 2 K. 1919/37.

...Na podstawie danych przewodu sądowego, a w szczególności zeznań świadków Sąd ustalił, że oskarżeni prowadzili skup zawodowy nierogacizny, skupując ją przeważnie od drobnych producentów, celem dalszej odprzedaży w większych partiach w kraju i za granicą. Powołanie się przez Sąd na fakt wykupienia przez oskarżonych świadectwa przemysłowego II kat. na skup zawodowy stanowiło tylko uboczny motyw Sądu, który sam stwierdza, że ta okoliczność sama przez się nie przesądzałaby o charakterze prowadzonego przez oskarżonych przedsiębiorstwa.

Obronę oskarżonych, jakoby prowadzili oni handel detaliczny i nabywali towar wyłącznie w zorganizowanych źródłach sprzedaży, Sąd odrzucił i nie dał wiary.

Nabycie przez oskarżonego Sz. pewnej ilości nierogacizny dla własnego odrębnego przedsiębiorstwa Sąd miał na względzie i mimo to ustalił, iż suma skupu zawodowego przekroczyła kwotę 500.000 zł dopuszczalną dla II kat. skupu zawodowego.

Wszystkie powyżej omówione zarzuty kasacji właściwie w ramach małej kasacji z art. 511 lit. a) k. p. k. nie mieszczą się.

Przechodząc do istotnych zarzutów kasacji oskarżonych zauważyć należy, iż powoływanie się na przepis art. 31 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym jest bezpodstawne, ileże o kategorii świadectwa przemysłowego decydują rozmiary przedsiębiorstwa i jeżeli przedsiębiorstwo oskarżonego dopiero z końcem roku przekroczyło sumę 500.000 zł skupu, to tylko dlatego, że już w poprzednim okresie miało odpowiedni rozmach i zakupy dokonane w okresach poprzednich wpłynęły na osiągnięcie w końcu roku sumy przewyższającej dopuszczalną dla II kat. (Zb. orz. 313/34[2]).

---

[1] Por. OPA 531/34, także 347/33, 395/33, 1353/36, 1354/36, 1857/37.

[2] OPA 844/34.

Odpowiedzialność z art. 178 O. P. jest odpowiedzialnością karną, wobec czego ponosi ją każdy ze spólników za własną winę, polegającą na świadomym prowadzeniu przedsiębiorstwa bez właściwego świadectwa przemysłowego. Gdy przeto wszyscy trzej oskarżeni jako spólnicy zawinili niewykupienie świadectwa, Sąd zasadnie wszystkim im wymierzył karę. Okoliczność, że kara ma za podstawę cenę świadectwa, nie zmienia postaci rzeczy, tkwiącej w istocie karnego charakteru czynu, oskarżonym przypisanego.

**2255.**

## PODATEK DOCHODOWY.

### Szacunek remanentów[1] — koszty własne; zmiana zasad kalkulacyjnych.

**1. Stwierdzenie przez biegłego, że szacunek remanentów, oparty wedle twierdzenia płatnika na kosztach własnych, został dokonany z pominięciem pewnych wydatków, związanych z produkcją, uzasadnia prawo władzy ustalenia wartości remanentów na podstawie opinii biegłego.**

**2. Zasada ciągłości bilansowej nie wymaga, by przy wycenie remanentów stale posługiwano się tymi samymi zasadami kalkulacyjnymi.**

Wyrok NTA z 17 czerwca 1936 l. rej. 3108/34 i 3109/34 w sprawie firmy: Zakłady Przemysłu Bawełnianego Juliusza Kindermana Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929 i 1930.

Zaskarżonymi orzeczeniami nie uwzględniła pozwana władza odwołań skarżącej spółki przeciw wymiarom podatku dochodowego, a mianowicie całkowicie co do roku podatkowego 1929, o ile dotyczyło ono żądania obniżenia szacunku remanentu towarów gotowych i półgotowych o 10%, o które podwyższono ten szacunek przy wymiarze, częściowo zaś co do roku podatkowego 1930, obniżając jedynie o 5% szacunek, podwyższony przy wymiarze o 15%.

Odmowę swą władza pozwana uzasadniła w obydwu orzeczeniach opinią rzeczoznawców z ramienia Izby Przemysłowo-Handlowej, którzy stwierdzili, że obliczenia kalkulacyjne spółki nie zawierają wszystkich spółczynników kosztu własnego (brak wydatków na świadczenia socjal-

---

[1] Por. OPA 426/33, 732/34, 733/34, 894/34, 1756/37, 2256/38, 2257/38, 2258/38.

ne, części kosztów ogólnych, jak pensje dyrekcji i pracowników), i tym, że te spółczynniki podrażają koszt własny o 10%, a co do roku 1929 nadto i tym, że „podwyższenie remanentów o 10% uzasadnione jest postanowieniami ustawy handlowej i zwyczajem kupieckim".

W skargach na te orzeczenia skarżąca kwestionuje dokonanie powiększenia szacunku remanentów, oparte przez władzę na opinii tylko jednego z trzech biegłych (z pominięciem dwóch pozostałych opinii), w której biegły wypowiedział się, że przedstawiona przez spółkę kalkulacja nie zawiera szeregu kosztów, które winny obciążać produkcję, oraz części kosztów ogólnych, jak pensje personelu biurowego, dyrekcji itp. Skargi swe żądanie co do utrzymania szacunku płatniczki uzasadniają tym, że wydatki podwyższające, zdaniem władzy, koszt własny remanentów zostały już uwzględnione w cenie remanentów, co zostało wykazane w załącznikach do odwołań. Następnie zarzucają skargi, że władza naruszyła zasadę ciągłości bilansowej przez to, że nie akceptowała jednych i tych samych zasad szacowania, stosowanych przez skarżącą od wielu lat przy wycenie remanentów, na których to danych oparte były zawsze od szeregu lat bilanse zamknięcia, względnie bilanse otwarcia. Wreszcie dopatrują się skargi wadliwości postępowania także i w tym, że zaskarżone orzeczenia ani nie przytaczają postanowień ustawy handlowej, ani nie wskazują, na jakiej ustawie handlowej oparte są decyzje, co pozbawiło skarżącą możności podniesienia zarzutów co do słuszności zasad, na których opierają się te decyzje; ten sam zarzut podnoszą skargi co do powołania się władzy na zwyczaje kupieckie.

NTA, rozpoznając skargi łącznie, jako dotyczące tych samych zagadnień i tegoż powoda, rozważył co następuje:

Spór toczy się o wysokość wycenienia zapasów skarżącej z końcem roku, a więc jest sporem nie natury prawnej. Podczas gdy skarżąca twierdziła, że uwzględniła przy wycenianiu remanentów wszystkie koszty poniesione przez przedsiębiorstwo a odnoszące się do procesu produkowania, władza ustaliła przez biegłych, że szereg wydatków związanych z momentem produkowania nie został uwzględniony, jak pensje personelu, świadczenia socjalne itp.

Tym ustaleniom faktycznym władz wymiarowych skarżąca przeciwstawia w skardze jedynie ogólnikowo, że kalkulacja przedstawiona przez nią do odwołania daje w wyniku cenę szacunku, przyjętą do bilansu przez skarżącą, oraz że od wielu lat stosuje ten system i te same zasady szacowania. Skoro atoli władza oparła się na opinii rzeczoznawcy, który właśnie na podstawie badania całokształtu materiału a więc i kalkulacji przedłożonej przez stronę stwierdził, że nie wszystkie koszty zostały uwzględnione i zdyskwalifikował tym samym dowód w postaci notatki kalkulacyjnej, a nadto skarżąca zarzutu sprzeczności z aktami nie poparła żadny-

mi konkretnymi cyframi — nie dopatrzył się NTA zarzuconej przez skargę wadliwości postępowania z powodu oparcia się na rzekomo sprzecznym ze stanem faktycznym materiale.

Również zarzut naruszenia ciągłości bilansowej NTA uznał za chybiony. Oszacowanie bowiem zapasów nic wspólnego z zasadą ciągłości bilansowej nie ma, a jeśli chodzi o stałe posługiwanie się przy wycenie remanentów przez skarżącą jednymi i tymi samymi zasadami kalkulacyjnymi, które zresztą biegli zdyskwalifikowali, to w myśl orzecznictwa NTA szacunek takich samych nawet przedmiotów w każdym roku dokonywany być winien samoistnie, jako corocznie zależny od tych czynników, jakie miały miejsce w danym roku, którego wyniki są przedmiotem opodatkowania (wyrok l. rej. 9023/30 Zb. wyr. nr 659 S[1]).

Zarzut wadliwości z powodu nieprzytoczenia w orzeczeniu co do r. 1929 przepisu ustawy handlowej jest o tyle nieistotny, że odnośny motyw władzy, wobec przytoczenia innego jeszcze uzasadnienia, ma jedynie znaczenie posiłkowe, ma bowiem za zadanie podkreślić, że w ramach obowiązującego w b. Kongresówce kodeksu handlowego, pod rządem którego działa przedsiębiorstwo skarżącej, chociaż nie zawiera on żadnych przepisów co do szacowania remanentów, szacowanie takie nie może być dowolne. To samo dotyczy powołania w orzeczeniu zwyczajów kupieckich jako zasady wykluczającej dowolność szacunku remanentów. Biegły, opierając się na tych normach podstawowych, przyjął właśnie za podstawę oszacowania wszystkie elementy, wpływające na tworzenie się wartości, m. i. także wszystkie koszty własne, związane z procesem fabrykacyjnym i na ich podstawie wyprowadził sumy oszacowania.

Z zasad powyższych NTA oddalił skargi jako nieuzasadnione.

Glosa W. J. Szatensztejna — przy orzeczeniu bezpośrednio następującym.

## 2256.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Szacunek remanentów — koszty własne[2].

**Władza odwoławcza opierając podwyższenie szacunku remanentów na tej podstawie, że kalkulacja kosztów własnych płatnika nie obejmuje pewnych kosztów handlowych, obowiązana jest podać, jakie przepisy pra-**

---

[1] OPA 426/33.

[2] Por. OPA 2255/38, 2257/38, 2258/38.

**wa handlowego względnie jakie zwyczaje kupieckie i prawidła bilansowania nakazują uwzględnienie powyższych kosztów handlowych w kalkulacji kosztów własnych produkcji zakładu przemysłowego.**

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1937 l. rej. 11.111/34 w sprawie firmy: Przemysł Włókienniczy „Karol Steinert" Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1930... kwoty 182.368 zł 80 gr, stanowiącej różnicę między przyjętą do bilansu wartością remanentów a wartością uznaną przez władzę pozwaną za rzeczywiście odpowiadającą kosztom własnym.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

...W postępowaniu wymiarowym ustalono, że skarżąca oparła szacunek remanentów na kalkulacji kosztów własnych, przeprowadzonej szczegółowo dla poszczególnych artykułów a uwzględniającej koszty produkcji sensu stricto. Władza pozwana oparła podwyższenie podstaw szacunku remanentów o 8,6% na tej podstawie, że kalkulacja kosztów własnych skarżącej nie obejmuje kosztów handlowych w sumie 2.400.068 zł 19 gr, na które — wedle znajdujących się w aktach zestawień — składają się: pensje zarządu i personelu, podatki, opłaty stemplowe, procenty, dyskonto, koszty bankowe, dyskonto rymes, filantropia, asekuracja, składki członkowskie, kasa emerytalna, fundusz bezrobocia, kasa chorych, gazety, ogłoszenia i różne drobne koszty handlowe, utrzymanie domów mieszkalnych, różnice kursowe i straty na dłużnikach. Władza pozwana jednak nie wyjaśnia, jakie przepisy prawa handlowego względnie jakie zwyczaje kupieckie i prawidła bilansowania nakazują uwzględnienie powyższych kosztów handlowych w kalkulacji kosztów własnych produkcji zakładu przemysłowego. Tylko zaś obraza przepisów ustawy lub prawideł bilansowania, albo oczywista dowolność w przyjęciu zasad wyceny remanentów dawałyby wedle ustalonej judykatury NTA prawo władzy zakwestionowania dokonanego przez podatnika oszacowania remanentów, pozostawionego w regule jego swobodnej ocenie w granicach ustawy i zwyczajów.

W tym więc punkcie dotknięte jest postępowanie istotną wadliwością....

Ocena remanentów do zamknięcia rachunkowego wywołuje w dalszym ciągu szereg wątpliwości. Wyroki w sprawach sp. akc. Steinert i sp. akc. Kinderman poruszają dwa zagadnienia: 1) jakie koszty własne należy wziąć pod uwagę przy obliczeniu wartości pozostałych na składzie, wyprodukowanych towarów i 2) czy obowiązują przy oszacowaniu zapasów corocznie te same zasady kalkulacyjne.

I. Kwestia prawidłowego ustalenia kosztów własnych, w szczególności w przedsiębiorstwach przemysłowych, wykracza poza zagadnienia prawne, będąc częścią

nauki o przedsiębiorstwie. Normy prawne — z dziedziny prawa handlowego lub podatkowego — bądź kwestię tę zupełnie pomijają, bądź też podają ogólnikowe tylko przepisy. Dla obecnego stanu prawnego w Polsce miarodajne są przepisy art. 58, 249 i 424 k. h. Przepisy te operują trzema pojęciami wartości: wartość rzeczywista, koszty własne i cena rynkowa. Jestem zdania, że pojęcie kodeksowe wartości rzeczywistej jako kryterium przeciwstawne kosztom własnym i cenie rynkowej w ogóle nie istnieje. Realnym probierzem wartości dla kupca — jednoosobowego, czy też spółki z ogr. odp. lub spółki akc. — są bądź koszty własne bądź cena rynkowa. Zasadę tę utrwalił już Savary w swoim dziele „Le parfait negociant" w XVII stuleciu. Późniejszy rozwój ustawodawstwa i praktyki nie odszedł od tej zasady (szczegóły zob. w moim studium „Oszacowanie majątku obrotowego" PPH 1938 nr 5 i 6).

Oczywiście, że ujęcie wartości rzeczywistej wbrew literalnemu brzmieniu art. 424 k. h. nie jako pojęcia przeciwstawnego pojęciu kosztów własnych lub ceny rynkowej, lecz jako pojęcia obejmującego te dwa kryteria, nie rozstrzyga jeszcze zagadnienia co należy zaliczyć do kosztów własnych przy produkcji, w szczególności czy także tzw. generalia i koszty handlowe. NTA słusznie w motywach wyroku sprawy sp. akc. Steinert podkreślił, że kwestionując pominięcie generalii i kosztów handlowych władza powinna była powołać się na obrazę przepisów prawa handlowego, zwyczajów kupieckich lub prawideł bilansowych. O ile tego nie czyni — płatnik może postępować według swobodnego uznania.

Jeżeli chodzi o przepis ustawowy, który jedynie mógłby sprawę generalii i kosztów handlowych przy ocenie remanentów załatwić — jedynie nowa niemiecka ustawa o spółkach akc. kwestię tę unormowała. Odnośny przepis § 133 p. 3 brzmi: „Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen in angemessenem Umfange Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; Vertriebskosten gelten nicht als Betriebs- und Verwaltungskosten".

W innych ustawodawstwach a w szczególności także w Polsce brak jest tak sformułowanego przepisu. Decydować więc powinien utarty zwyczaj — o ile da się stwierdzić — a w braku zwyczaju swobodne uznanie.

Literatura zagraniczna (Batardon, L'inventaire et le bilans, str. 289; komentarze Stauba, Brodmana do niem. kod. handl.; Lion, Das Bilanzsteuerrecht, str. 136; Evers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 2 wyd., str. 760; Boettcher, Die Grundlagen des Herstellungspreises im Sinne des Einkommensteuergesetzes, w Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1930; Reisch-Kreibig, Bilanz und Steuer, 4 wyd., t. II, str. 30; G. Krüger, Die Bewertung beim Jahresabschluss industrieller Unternehmungen, 1937, str. 88) stwierdza brak jednolitej praktyki. Zdaje się jednakże, że włączenie generalii dotyczących produkcji, a pominięcie wydatków handlowych jest najbardziej przyjętą metodą oszacowania. Powstaje tu oczywiście dalsza trudność: podział generalii na poszczególne artykuły wytworzone i będące w produkcji. Zajmuje się tym specjalna nauka świeżej daty — o przedsiębiorstwie. Z polskiej literatury zwrócić należy uwagę na monografię Andrzeja Bienieka: Zarys systematyki kosztów własnych, 1938.

II. Kwestia oszacowania remanentów ściśle jest związana z zagadnieniem jednolitego stosowania z roku na rok identycznych zasad oszacowania. Szacunek remanentów, jak to wykazaliśmy wyżej, w bardzo znacznym stopniu jest pozostawiony uznaniu płatnika. Zmiana metody kalkulacji prowadzić może z łatwością do przerzucenia zysków z jednego roku na drugi. NTA w sprawie sp. akc. Kinderman mimo to neguje konieczność zachowania identycznych metod szacunku. Można więc

zmieniać z roku na rok te metody — oczywiście z zachowaniem minimalnych wymogów stawianych przez uczciwy obrót handlowy. (Por. OPA 732/34 oraz wyrok z 18 marca 1932 l. rej. 159/29 Zb. wyr. nr 551 S). Stanowisko zajęte przez NTA ma tę dodatnią stronę, że bilans nie zakwestionowany przez władzę urasta w moc prawną. W następnych latach chociażby płatnik zmienił podstawy kalkulacji, władza nie ma możności wracać do starych lat. Zachodzi tu analogia ze stosunkami prywatnoprawnymi (por. art. 240 i 241 oraz art. 413 i 414 k. h.), w których dominuje obecnie tzw. „klauzula generalna“, umożliwiająca obalenie uchwały formalnie powziętej w sposób prawidłowy — o ile uchwała ta jest sprzeczna z dobrymi obyczajami.

*W. J. Szatensztejn*

**2257.**

# PODATEK DOCHODOWY.

## Szacunek remanentów — koszty własne[1]; obowiązek podania do wiadomości płatnikowi treści opinii biegłych[2].

**Zaniechanie podania do wiadomości płatnikowi, nie będącemu w zaoczności, treści opinii biegłych, na której władza odwoławcza oparła swe ustalenie wartości remanentu towarów, stanowi wadliwość postępowania.**

Wyrok NTA z 5 maja 1937 l. rej. 3870/35 w sprawie firmy: Przemysł Włókienniczy „Herman Faust i S-ka“ Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przy wymiarze podatku dochodowego skarżącej spółce na r. 1929 władza wymiarowa podwyższyła wartość remanentu towarów gotowych, przyjętą do bilansu zamknięcia za r. 1928, o 20% tj. o kwotę 211.779,72 zł. Po wniesieniu przez Spółkę odwołania zostali w postępowaniu odwoławczym zbadani z urzędu dwaj rzeczoznawcy do protokołu z 14 grudnia 1933 i z 15 grudnia 1933, którzy stwierdzili, że Spółka przy kalkulacji kosztu własnego towarów gotowych uwzględniła tylko koszty surowca i robocizny, że natomiast nie uwzględniła innych składników tego kosztu, jak świadczeń socjalnych za robotników, podatku obrotowego, wydatków na administrację, amortyzacji i innych i że po uwzględnieniu tych innych składników koszt własny podwyższy się — zdaniem jednego znawcy — o około 12%, zdaniem zaś drugiego — o około 13%. Ministerstwo Skarbu oparło się przy rozstrzyganiu odwołania na powyższej opinii rzeczoznawców, pod-

---

[1] Por. OPA 2255/38, 2256/38, 2258/38.

[2] Por. OPA 503/33.

wyższając wartość bilansową remanentu o 12,5%. W ten sposób doliczona przez władzę wymiarową do podstawy opodatkowania kwota 211.779,72 zł uległa zmniejszeniu o kwotę 79.417,35 zł.

W związku z podwyższeniem wartości bilansowej remanentu towarów gotowych Spółka zarzuca w skardze na orzeczenie odwoławcze Ministerstwa Skarbu, wniesionej do NTA, wadliwość postępowania z powodu naruszenia zasad, wyrażonych w art. 61, 63 i 67 w związku z art. 73 ustawy o podatku dochodowym.

NTA rozważył co następuje:

... Skarżąca podnosi w skardze zarzut, że pozwana władza przy ustaleniu wartości remanentu towarów gotowych oparła się na opinii zaocznie dla skarżącej spółki zbadanego rzeczoznawcy, aczkolwiek Spółka nie popadła w zaoczność, oraz że w konsekwencji tego Spółka została pozbawiona możności skontrolowania wydanej przez rzeczoznawcę opinii. Zarzut ten należało uznać za trafny. Z akt sprawy wynika bowiem, że skarżąca przed wydaniem zaskarżonej decyzji nie miała możności wypowiedzenia się co do treści opinii rzeczoznawców, gdyż treść tej opinii nie została jej podana do wiadomości. Skoro zaś Spółka nie znajdowała się w zaoczności, to należało dać jej możność współudziału w ustalaniu faktycznych podstaw wymiaru w trybie art. 58 w związku z art. 63 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym. Władza atoli nie zakomunikowawszy Spółce treści opinii rzeczoznawców, na której oparła swe ustalenie wartości remanentu towarów, nie dała jej możności złożenia co do tej opinii swych wyjaśnień, wobec tego zarzut obrazy powołanych wyżej przepisów ustawy z powodu nieprzeprowadzenia w sposób należyty postępowania wyjaśniającego należało uznać za uzasadniony.

Zaznaczyć należy, że ustalenie wartości remanentu towarów jest kwestią natury faktycznej, nie zaś prawnej....

## 2258.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Szacunek remanentów: Obniżenie w bilansie zamknięcia szacunku posiadanych akcji.

**Obniżenie przez bank w bilansie zamknięcia szacunku posiadanych akcji, nie wywołane zdarzeniami okresu bilansowego, nie może uszczuplać podstawy wymiaru podatku dochodowego, choćby było zgodne z przepisami prawa handlowego.**

Wyrok NTA z 19 maja 1937 l. rej. 4352/34 w sprawie Banku Związku Spółek Zarobkowych Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Przedmiotem sporu jest doliczenie przez władzę do zysku bilansowego kwoty 210.169,15 zł, o którą Bank w r. 1927 obniżył szacunek niektórych posiadanych akcji.

Władza pozwana uzasadniła w zaskarżonym orzeczeniu wspomniane doliczenie tym, że, aczkolwiek przepisy kodeksu handlowego nakazują oszacowanie akcji nie wyżej ceny nabycia, to jednak dokonane przez skarżący Bank przeszacowanie kilku pakietów posiadanych akcji, mianowicie zmniejszenie ich wartości w porównaniu z wartością wykazaną w bilansie otwarcia, motywowane zamiarem doprowadzenia ich wartości do ceny nabycia — nie uzasadnia w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym obciążenia przychodów wynikłymi stąd różnicami, bowiem Bank w miarodajnym roku operacyjnym nie poniósł na przeszacowanych akcjach żadnych strat, ponieważ te akcje bądź nie były notowane na giełdzie, bądź też kurs ich był wyższy od przyjętego do bilansu.

Skarga wywodzi, że Bank w ubiegłych latach gospodarczych 1925 i 1926 podwyższył nadmiernie wartość niektórych akcji ponad cenę nabycia, doliczając nadwyżkę do zysków bilansowych, w roku gospodarczym 1927 zaś przyjął wartość tę według obowiązujących przepisów prawa handlowego, że więc nastąpiło sprostowanie nadmiernego szacunku z roku poprzedniego przy zachowaniu ciągłości bilansowej.

Skarga nie jest uzasadniona. W myśl bowiem art. 13 ustawy, który, jako wymieniony w art. 21, ma zastosowanie także do osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe — podstawę wymiaru stanowią wyniki roku gospodarczego poprzedzającego rok podatkowy. Wyników tych zatem nie może uszczuplać przeszacowanie remanentu nie wywołane zupełnie zdarzeniami roku gospodarczego decydującego dla wymiaru. Powołanie się zaś skargi na zasadę ciągłości bilansowej zawodzi już z tego powodu, że skarga nie podaje, w czym upatruje zgodność dokonanej przez Bank zmiany szacunku w porównaniu z okresem bezpośrednio poprzedzającym z zasadą ciągłości bilansowej.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Sprawa niniejsza stanowi przykład rozbieżności pomiędzy prawem handlowym a prawem skarbowym. Według prawa handlowego tj. w danym razie § 261 niem. kod. handl. bank był obowiązany bilansować swoje walory w r. 1927 tak jak bilansował, a mianowicie najwyżej według ceny nabycia. Tak samo byłoby i obecnie według polskiego kodeksu handlowego (art. 425). Bilans banku za r. 1927 był tedy zgodny z kodeksem handlowym, a jednak straty kursowe, które wynikły z takiego prawidłowego sposobu bilansowania, nie znalazły uznania ze strony władzy wymiarowej ani odwoławczej ani NTA, a to w myśl art. 21 z jego powołaniem się na

art. 13 ustawy o podatku dochodowym, który dopuszcza potrącalność strat, powstałych tylko w roku operacyjnym. Ponieważ jednak bank nie poniósł w tym właśnie roku na tych walorach żadnych strat kursowych, a jedynie obniżył wartość walorów do ich ceny nabycia, przeto powstałej stąd różnicy nie mógł potrącić z dochodu podatkowego, chociaż stanowiła ona dla banku stratę księgową.

W sytuację taką bank dostał się wyłącznie wskutek nieprawidłowego bilansowania tych samych walorów w latach 1925 i 1926 ponad ceny ich nabycia. Widocznie bank chciał w tych latach wykazać wyższe zyski bilansowe, niż je osiągnął w rzeczywistości. Za te fikcyjne nadwyżki bank zapłacił w tych latach względnie następujących latach podatkowych wyższe sumy podatku dochodowego. Ażeby odbić te niepotrzebne wydatki, bank obniżył w r. 1927 szacunek tych walorów w nadziei obniżenia podatku dochodowego w tym roku. Tu jednak bank napotkał na przeszkody art. 21 względnie art. 13 ustawy.

Gdyby w r. 1927 owe walory były spadły w kursie do poziomu cen nabycia, bank miałby prawo żądać potrącenia strat kursowych, na podstawie art. 6 i 13, choćby nawet akcji nie był sprzedał po tych zniżonych kursach. Jednakże wobec braku takiej zniżki kursowej odmowa potrącalności była zgodna z ustawą.

Jako regułę można tedy postawić następującą zasadę interpretacyjną: straty księgowe, powstałe wskutek przeszacowania remanentu towarów lub walorów, są potrącalne z dochodów, jeżeli i o ile w roku operacyjnym spadła cena rynkowa lub giełdowa tych towarów lub walorów. Dalej idące obniżenie wartości bilansowej nie może być potrącone.

Mimo wyroku NTA niepotrącalność tej obniżki walorów nie może być definitywna. Jeżeli w późniejszych latach nastąpi zniżka cen rynkowych względnie giełdowych tych walorów, to cała różnica między najwyższą dawniejszą ceną bilansową a późniejszą ceną rynkową lub giełdową musi być potrącona przy obliczeniu dochodu podatkowego, albowiem strata stanie się wtedy rzeczywistą. Tak samo będzie w razie późniejszej sprzedaży owych walorów po obniżonych cenach, a więc w razie realizacji straty. Jeżeli zatem pierwotna cena nabycia tych walorów wynosiła np. 100 zł, podwyższona nieprawidłowo w latach 1925 i 1926 cena bilansowa 125 zł, a obniżona w bilansie za r. 1927 znowu 100 zł, i jeżeli w r. 1928 lub później owe walory spadły np. na 80 zł, to w roku tej zniżki bank ma prawo potrącić z dochodu nie tylko różnicę między ostatnią ceną bilansową 100 zł a ostatnią wartością kursową 80 zł czyli 20 zł, lecz także różnicę między dawną ceną bilansową 125 zł a późniejszą ceną bilansową 100 zł tj. 25 zł, odpisaną w r. 1927 a nie uznaną przez władzę wymiarową i NTA. Razem tedy bank będzie miał prawo potrącić 45 zł. Tak samo mógłby bank postąpić w razie sprzedaży tych walorów po obniżonej cenie 80 zł. Przy walorach nie mających kursu giełdowego ani ceny rynkowej potrącenie straty byłoby dopuszczalne tylko w razie sprzedaży. Dlatego bank powinien trzymać te nieuznane obniżenia cen bilansowych z r. 1927 w dokładnej ewidencji. Tylko w ten pośredni sposób może on odzyskać sumę podatku dochodowego, zapłaconą od nieprawidłowej podwyżki wartości bilansowej ponad ceny nabycia w latach 1925 i 1926.

*Tomasz Lulek*

2259.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Straty na dłużnikach[1] — pokrycie z opodatkowanej rezerwy[2].

**Straty na dłużnikach, pokryte z opodatkowanej w poprzednich latach rezerwy, są potrącalne, o ile nadawały się do odpisania wedle zasad prawidłowego bilansowania dopiero w miarodajnym dla wymiaru roku.**

Wyrok NTA z 25 maja 1938 l. rej. 5530/36 w sprawie firmy: Oberschlesische Discontobank w Chorzowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

Skarżąca składając zeznanie o dochodzie, podlegającym opodatkowaniu na r. 1935, zażądała odliczenia od zysków bilansowych kwoty 11.038 zł 50 gr, odpisanej w roku operacyjnym 1934 na straty z rachunku dłużnika skarżącej, firmy P., w ciężar stworzonej na ten cel rezerwy w roku operacyjnym 1932. Władza wymiarowa nie uwzględniła tego odliczenia, przeciw czemu wniosła skarżąca odwołanie, wskazując w nim, że czas dokonania odpisu jest bez znaczenia oraz że z powodu pertraktacji między dłużnikiem a skarżącą istniała jeszcze możliwość uzyskania odszkodowania, wobec czego odpisanie nastąpiło dopiero w tym momencie, gdy okazało się, że możliwość ta nie istnieje. Do odwołania załączył skarżący Bank odpisy dokumentów, pochodzących z r. 1932 a dotyczących upadłości firmy P. Władza pozwana odwołania nie uwzględniła, powołując się na przepis art. 8 p. 2 ustawy o podatku dochodowym oraz na gołosłowność zarzutów odwołania, nie mających zresztą wobec treści przedłożonych dowodów istotnego znaczenia.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Z treści zeznania, z załączonego do niego bilansu i wyciągów z ksiąg handlowych oraz z treści odwołania wynika niezbicie, iż skarżąca domagała się odliczenia od zysków bilansowych roku operacyjnego 1934 pokrytej w tym roku poza rachunkiem strat i zysków z odpowiedniej opodatkowanej rezerwy straty na dłużniku. Skarga więc nieściśle przedstawia stan sprawy, twierdząc, że mylne jest zapatrywanie władzy, jakoby „potrącenie z zeznanego dochodu kwoty 11.038 zł 50 gr“ pochodziło z zysku roku gospodarczego 1934, gdyż właśnie odliczenia od tego zysku domagała się skarżąca w postępowaniu. Żądanie takie byłoby uzasadnione, gdyby z opodatkowanej w poprzednich latach rezerwy pokryty został wydatek lub

---

[1] Por. OPA 834/34, 1009/35, 1508/36, 1939/37, 2152/38.

[2] Por. OPA 2199/38 i gl 2068/38.

strata potrącalne w roku miarodajnym dla wymiaru, gdyby więc skarżąca wykazała, że wedle zasad prawidłowego bilansowania strata na wierzytelności do firmy P. nadawała się do odpisania dopiero w r. 1934 a nie już wcześniej. Jakkolwiek jednak fakt uznania spornej kwoty w r. 1932 za rezerwę i opodatkowania jej na tej podstawie w roku podatkowym 1933 wskazywałby na to, iż w r. 1932 brak było jeszcze podstaw faktycznych do uznania jej w myśl prawideł księgowości i zasad przezorności kupieckiej za stratę definitywną, to nie ta negatywna okoliczność byłaby w sprawie decydująca, ale pozytywne stwierdzenie, iż dopiero w roku operacyjnym 1934 zaszły fakty tego rodzaju, które nakazywały i uzasadniały dokonanie tego odpisu. Skarżący Bank powołał wprawdzie taką okoliczność w odwołaniu, podnosząc, że w r. 1934 ostatecznie się rozbiły rokowania o odszkodowanie straty — nie powołał się jednak w myśl art. 105 p. c) O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) na odpowiednie dowody (art. 107 O. P.), wobec czego władza pozwana nie miała obowiązku rozpatrywania tego zarzutu, jako nie konkretnego (art. 112 O. P.). Oceniając natomiast przedstawione przy odwołaniu dowody w myśl tegoż art. 112 O. P., zasadnie uznała władza pozwana, że już w r. 1932 istniały w faktach stwierdzonych tymi dowodami przesłanki, uzasadniające dokonanie definitywnego odpisu na straty, a więc, że strata ta poniesiona została istotnie już w r. 1932, a tym samym w myśl powołanego przez władzę pozwaną art. 8 p. 2 ustawy o podatku dochodowym nie mogła ulec potrąceniu z zysków jakiegokolwiek roku późniejszego.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

**2260.**

## PODATEK DOCHODOWY.

### Strata na udziale w spółce.

**Strata na towarach, przejętych przy rozliczeniu od likwidującej się spółki przez spólnika, nie jest stratą na udziale w spółce, jeżeli cena przejęcia była w danych stosunkach normalna a strata nastąpiła przy sprzedaży towaru w przedsiębiorstwie płatnika.**

Wyrok NTA z 24 września 1937 l. rej. 5214/34 w sprawie Adolfa Hamburgera przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

W toku postępowania wymiarowego przeprowadzona została kon-

trola ksiąg handlowych skarżącego podatnika, który prowadził agenturową sprzedaż przędzy i był właścicielem szeregu nieruchomości oraz współwłaścicielem firmy B-cia Sz. i N. Pinczewscy i S-ka w 50%. Kontrola ta ujawniła, że skarżący w roku operacyjnym 1929 sprzedawał towary objęte 31 grudnia 1928 z likwidacji firmy B-cia Pinczewscy i S-ka w Łodzi, oraz że sprzedaż tych towarów przyniosła stratę, zaksięgowaną na rachunku strat i zysków w kwocie 66.982,52 zł. Niezależnie było dokonane badanie ksiąg handlowych firmy Przemysł Bawełniany i Półbawełniany B-cia Sz. i N. Pinczewscy i S-ka w dniach 29 września i 9 listopada 1929. Z odnośnych protokołów wynika, że firma ta od stycznia 1929 znajdowała się w stanie likwidacji oraz że zawiązana została nowa spółka, która objęła prowadzenie fabryk pod nazwą B-cia Sz. i N. Pinczewscy, jako też, że w r. 1928 podzielone zostały zapasy towarów i surowców pomiędzy spólników, przy czym skarżący został obciążony kwotą 187.133,61 zł za otrzymane towary gotowe i kwotą 36.141 zł za barwniki i chemikalia, liczone po cenach prawidłowych kosztu nabycia, względnie kosztu własnego produkcji, tak, iż zasada szacunku przyjętych zapasów przez spólników odpowiadała szacunkowi remanentów pozostałych w firmie.

W związku z tymi ustaleniami zakwestionowany został dekretem wątpliwości dochód, wykazany przez skarżącego w zeznaniu i m. i. powiadomiony został skarżący, że potrącona przez skarżącego strata w kwocie 66.982,52 zł na towarach przejętych z firmy B-cia Pinczewscy, zlikwidowanej, jako nie związana z osiągnięciem dochodu z agentury sprzedaży przędzy na prowizję, w myśl art. 8 p. 6 zostaje doliczona do zysku bilansowego.

W odpowiedzi na ten dekret wątpliwości skarżący wyjaśnił co do tej pozycji, że księgi jego handlowe obejmują całkowitą działalność firmy jego, a więc tak agenturową sprzedaży przędzy jak i wszelkie inne interesy, m. i. transakcję kupna-sprzedaży towaru pochodzącego z firmy B-cia Pinczewscy i S-ka, że w końcu r. 1928, mając wierzytelność z tytułu udzielonych pożyczek tej firmie, zdecydował się zakupić partię towaru i pokrył należność kwotą przypadającej skarżącemu od firmy B-cia Pinczewscy należności, co uwidocznił w swoich księgach handlowych, obciążając rachunek towarów i kredytując osobisty rachunek, że transakcje pożyczkowe nie miały nic wspólnego z udziałem jego, jako spólnika firmy B-cia Pinczewscy, tak, iż mylnie określono pochodzenie towarów jako objęte przez niego z likwidacji firmy B-cia Pinczewscy i S-ka, że towar nabyty był sprzedany w r. 1929 przez firmę skarżącego, co każdorazowo było uwidoczniane w księgach i co było objęte zeznaniem o obrocie za r. 1929. Następnie podniósł skarżący, że art. 8 p. 6 ustawy nie może mieć zastosowania, gdyż nie miał tu miejsca wydatek nie związany z osiągnięciem dochodu, lecz był to wynik transakcji handlowej, przeprowadzonej w celu

osiągnięcia dochodu, a że transakcja ta przyniosła stratę, jest bez znaczenia dla jej kwalifikacji prawnej, że wreszcie na zasadzie art. 9 ustawy ma prawo, obliczając dochód z różnych źródeł, obliczyć oddzielnie sumę przewyżek i strat i tę ostatnią potrącić z pierwszej. Na dowód, że skarżący pożyczał pieniądze firmie Pinczewskich, załączył następnie poświadczony notarialnie wyciąg z ksiąg. Władza I instancji doliczyła sumę quaestionis do zysku bilansowego z tym uzasadnieniem, że jest to strata ze sprzedaży towarów przejętych z firmy B-cia Pinczewscy (zlikwidowanej 31 grudnia 1928), jako zwrot kapitału zakładowego i innych należności, a nie mająca nic wspólnego z osiągnięciem dochodu z agentury handlowej przy sprzedaży przędzy na prowizję (art. 8 p. 6).

W odwołaniu skarżący powtórzył zarzuty podniesione już w odpowiedzi na dekret wątpliwości, podkreślając nadal, że księgi jego i bilans obejmują wszystkie dokonane transakcje.

Władza pozwana nie uwzględniła odwołania co do pozycji quaestionis i zaznaczając w zaskarżonej decyzji, że w roku sprawozdawczym był skarżący właścicielem kilku nieruchomości i przedsiębiorstwa agentury sprzedaży przędzy oraz że wszystkie te źródła dochodu objęte są księgami handlowymi, uznanymi za prawidłowe, jako motyw odmowy podała, iż strata poniesiona w wysokości 66.982,52 zł przy sprzedaży towarów, otrzymanych od firmy B-cia Pinczewscy i S-ka zamiast zwrotu udziału, nie jest potrącalna z przychodów, ponieważ jest to strata powstała przy spieniężeniu części majątku.

W skardze na to orzeczenie skarżący powtarza w odniesieniu do kwoty quaestionis zarzut obrazy art. 9 ustawy oraz zarzuca sprzeczne z aktami przyjęcie stanu faktycznego, gdyż skarżący posiadał w roku sprawozdawczym kilka różnych źródeł dochodu, lecz wszystkie one były objęte wspólnymi księgami handlowymi, uznanymi za prawidłowe, że strata ta nie powstała przy spieniężeniu części majątku, lecz przy zwykłej transakcji handlowej.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o jej oddalenie, zaznaczając m. i., że strata w źródle dochodu nie może być, w myśl judykatury NTA, potrącona z dochodu podatkowego oraz że spór sprowadza się do zagadnienia, czy miało miejsce podjęcie należnej części majątku w związku z likwidacją przedsiębiorstwa, czy też była to transakcja kupna-sprzedaży.

NTA rozważył co następuje:

Skarżący domaga się w myśl postanowień art. 9 ustawy o podatku dochodowym uznania straty, powstałej ze sprzedaży przejętych — jak twierdzi — za wierzytelność towarów, za potrącalną od ogólnego dochodu.

Władza pozwana stoi na stanowisku, że strata na towarach przeję-

tych czy też nabytych za wierzytelność jest stratą poniesioną przy likwidowaniu wkładów majątkowych, niepotrącalną w myśl postanowień ustawy o podatku dochodowym.

Istotne przy rozstrzyganiu sporu jest ustalenie, w którym momencie powstała strata: czy przy nabyciu towaru, a więc przy realizowaniu udziału względnie wierzytelności, czy też przy pozbyciu towaru, a więc przy transakcji handlowej, związanej z prowadzeniem przedsiębiorstwa skarżącego. Aby dojść do odnośnego wniosku, należy ustalić, za jaką cenę skarżący nabył czy też przejął towary od firmy, której był współwłaścicielem, czy za cenę normalnie w danym miejscu i czasie płaconą, czy za cenę wyższą od normalnej.

Jak wykazują akta sprawy, władza przeprowadziła badania w tym kierunku, w szczególności w protokole rewizji ksiąg z 9 listopada 1929 znajduje się stwierdzenie, po jakich cenach spólnicy zostali obciążeni za przejmowane partie towarów, jednakowoż z tych ustaleń nie wyciągnęła władza pozwana żadnych wniosków w zaskarżonym orzeczeniu.

Wobec powyższego NTA, uznając za zbędne rozpoznawanie pozostałych zarzutów skargi, uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania....

## 2261.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Spółdzielnie — przelewanie przypadających na niecłonków nadpłat i zwrotów do funduszów nie podlegających podziałowi[1].

**Warunkiem ulgi, przewidzianej w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, jest, aby członkowie spółdzielni z nadpłat i zwrotów, przypadających na niecłonków, nie mieli innych korzyści jak możność pokrycia niedoborów lat przyszłych (art. 56 ust. 2 ustawy o spółdzielniach), nie tylko w swoim charakterze jako członkowie spółdzielni, ale także jako właściciele czy uczestnicy innych przedsiębiorstw, związanych ze spółdzielnią.**

Wyrok NTA z 2 kwietnia 1937 l. rej. 3393/35 w sprawie firmy: Landwirtschaftliche Zentralgenossenschaft Spółdzielnia z ogr. odp. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

[1] Por. OPA 1598/36, 1599/36, 1600/36, 1756/37.

Przedmiot sporu stanowi wypłata z zysku bilansowego spółdzielni za rok sprawozdawczy 1929/1930 na mocy uchwały walnego zgromadzenia jej członków z 10 grudnia 1930 kwoty 100.000 zł „na odsetki dla spólników firmy Landwirtschaftliche Hauptgesellschaft". Pozwana władza odmówiła spółdzielni ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) i doliczyła wymienioną wyżej kwotę do podstawy wymiaru, zaznaczając w uzasadnieniu, że obrót spółdzielni z niečłonkami wynosił w miarodajnym okresie 42,1% ogólnego obrotu, jednak spółdzielnia nie przelała za ten okres z zysków żadnych kwot do funduszów niepodzielnych, wypłacając dalszy udział w zyskach w kwocie 100.000 zł, która to wypłata stanowi wydatek, podlegający w myśl art. 8 p. 6 powołanej ustawy opodatkowaniu.

Skarga zwalcza powyższe stanowisko władzy, dowodząc, że wypłata omawianej kwoty, mająca charakter obligatoryjny, winna być uznana za koszt handlowy.

NTA rozważył co następuje:

Charakterem wypłaty kwoty 100.000 zł, o której wyżej jest mowa, NTA zajmował się już w wyroku z 8 kwietnia 1935 l. rej. 4756—4787/34, 4871—4877/34[1], wydanym w sporze skarżącej obecnie spółdzielni o wymiar podatku przemysłowego. W wyroku tym NTA, analizując omawianą wypłatę, doszedł do wniosku, że skoro spółdzielnia, której członkowie są zarazem udziałowcami spółki Landwirtschaftliche Hauptgesellschaft, związała się z tą spółką umową, na mocy której część zysku spółdzielni oddawana jest spółce czy jej udziałowcom bez wzajemnego świadczenia, i skoro na tę oddawaną część zysku składają się choćby częściowo sumy, które jako przypadające od niečłonków zwroty i nadpłaty powinny być w całości przelane do funduszów, statutowo niepodzielnych między członków, to spółdzielnia taka nie ma prawa do ulg z art. 95 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.). Gdy zaś treść przepisu art. 10 ust. 1 p. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) jest identyczna z treścią powołanego przepisu ustawy o podatku przemysłowym, to NTA uznał, że również w świetle przepisu art. 10 ust. 1 p. 6 ustawy o podatku dochodowym nie przysługuje skarżącej ulga, przewidziana w tym przepisie.

Również w sensie niekorzystnym dla skarżącej została rozstrzygnięta w powołanym wyżej wyroku kwestia charakteru omawianego wydatku jako kosztu handlowego. W konsekwencji więc wydatek ten nie podlega odliczeniu od podstawy wymiaru.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

---

[1] OPA 1599/36.

Art. 10 ustawy o podatku dochodowym oraz dawniej art. 95 a obecnie art. 40 ustawy o podatku przemysłowym zgodnie wskazują, że z ich postanowień korzystać mogą tylko te spółdzielnie, które:

1) działając na zasadzie wzgl. na podstawie ustawy o spółdzielniach oraz
2) należąc do związków rewizyjnych w rozumieniu tejże ustawy —
3) albo swoją statutową i faktyczną działalność prowadzą wyłącznie z członkami,
4) albo też wprawdzie rozszerzają tę działalność i na osoby, nie będące ich członkami, ale za to przypadające na niečłonków nadpłaty i zwroty przelewają w całości do funduszów, nie podlegających podług statutu podziałowi między członków.

Z powyższych czterech warunków wynika, że do wymienionego w art. 10 p. 6 ustawy o pod. doch. odliczenia oraz do przyznanego przez art. 95 wzgl. 40 ustawy o pod. przem. zwolnienia będzie miała bezsporne prawo każda należąca do związku rewizyjnego i działająca zgodnie z przepisami ustawy o spółdzielniach kooperatywa, jeżeli w stosunku do niej zostanie stwierdzone, że czyni zadość wymogom, przytoczonym wyżej pod 3) i 4).

Powstające na tle tych przepisów spory prawne przeważnie dotyczą warunku, przytoczonego pod 4). Chodzi głównie o to, jak należy interpretować wymienione tam:

a) rozszerzanie działalności na niečłonków,
b) zwroty i nadpłaty oraz
c) obliczanie przypadających na niečłonków nadpłat i zwrotów.

Przed przystąpieniem do omówienia powyższych pojęć należy podkreślić, że omówienie to może okazać się trafne wówczas tylko, jeżeli w czasie rozważań nie pójdzie w zapomnienie fakt, że postanowienia zarówno art. 10 ustawy o pod. doch., jak i art. 95 wzgl. 40 ustawy o pod. przem. na swoich czołowych miejscach zgodnie żądają, ażeby spółdzielnie, pretendujące do prawa korzystania z ich postanowień, należały do działających „na zasadzie" (pod. doch.) względnie „na podstawie" (pod. przem.) ustawy o spółdzielniach. W związku z tym żądaniem wypada dalej ustalić, że wszędzie tam, gdzie przepis podatkowy nie będzie dawał wyraźnych wskazań, decydować powinny postanowienia ustawy o spółdzielniach, jako te normy prawne, których spółdzielnie w myśl przepisów podatkowych nie mogą łamać i omijać. Pomocne przy tym mogą być i zasady kooperacji, na których konstrukcja ustawy o spółdzielniach jest oparta.

### Rozszerzanie działalności na niečłonków.

Przepisy podatkowe posługują się tym określeniem, lecz nie dają bliższego wyjaśnienia. Dlatego należy zobaczyć, co w tej mierze postanawia ustawa o spółdzielniach.

Art. 36 ust. 1, zezwalając zarządowi spółdzielni na zawieranie wszelkiego rodzaju umów, wchodzących w zakres statutowej działalności spółdzielni, również z „niečłonkami", nie stawia temuż zarządowi, a więc i administrowanej przez ten zarząd spółdzielni, żadnych granic w zakresie dokonywania czynności handlowych, przewidzianych w statucie, z osobami nie będącymi członkami kooperatywy. Omawiany przepis tego artykułu jedynie tylko, używając słów: „o ile statut nie stanowi inaczej", zastrzega, że jeżeli spółdzielnia chciałaby w jakikolwiek sposób ograniczyć dla siebie przysługujące jej i niczym nie krępowane przez ustawę o spółdzielniach prawo dokonywania czynności handlowych z niečłonkami, to powinna posiadać w swoim statucie odpowiednie w tej mierze postanowienia.

Z takiego rozumienia art. 36 ust. 1 wynika, że omówione w przepisach podatkowych spółdzielnie w zasadzie:

a) nie mają obowiązku umieszczania w swoich statutach uprawnienia do rozszerzania statutowej działalności na niečzłonków, gdyż to uprawnienie przysługuje im z mocy samej ustawy o spółdzielniach, natomiast
b) mają obowiązek wprowadzania do swoich statutów postanowień, określających wolę członków w kierunku zakazu względnie ograniczenia rozszerzenia statutowej działalności na osoby nie będące członkami spółdzielni.

Jedynie tylko spółdzielnie, udzielające według statutu pożyczek, jeżeli zamierzają rozszerzać tę swoją działalność na nieczłonków, powinny, w myśl art. 36 ust. 3, zastrzec sobie w swoich statutach nie tylko to prawo, ale i warunek co do rzeczowego zabezpieczenia udzielanych nieczłonkom pożyczek.

Z powyższych wyjaśnień wynika, że jeżeli w sporach o prawo rozszerzania działalności na nieczłonków wysuwane są pod adresem zainteresowanych spółdzielni żądania sprzeczne z przedstawionym wyżej stanem prawnym, to są one bezpodstawne.

Przy omawianiu rozszerzania działalności na nieczłonków nie można pominąć istniejącego poglądu prawnego, według którego korzystanie przez spółdzielnie z przepisów tak art. 10 ustawy o pod. doch. jak i art. 95 wzgl. 40 ustawy o pod. przem. winno być uzależnione od procentowego stosunku obrotów, dokonywanych przez kooperatywy z członkami i nieczłonkami. Według tego poglądu nie mogą być stosowane postanowienia przytoczonych przepisów podatkowych do takich spółdzielni, których obroty z nieczłonkami przewyższają 50% ich ogólnych obrotów.

Ten pogląd nie jest słuszny z następujących zasad:

Przytoczone przepisy podatkowe nie dają żadnej okazji do rozdzielania poruszonego w nich rozszerzania działalności na rozszerzanie dozwolone i niedozwolone w rozumieniu tych przepisów. Nie zawierają również te przepisy nic takiego, co mogłoby uchodzić za kryteria do dokonywania takiego podziału. Wreszcie wśród czterech wymienionych powyżej warunków tych przepisów zupełnie brak jest wyrazu „obrót".

Chociaż powyższe wyjaśnienia już w dostatecznej mierze uwypuklają bezzasadność omawianego poglądu, to jednak, celem głębszego udowodnienia tej bezzasadności, nie od rzeczy będzie sięgnąć do ustawy o spółdzielniach oraz do zasad kooperacji.

Oparta na zasadach kooperacji ustawa o spółdzielniach w swoim art. 1 ust. 1 postanawia, że celem spółdzielni jest podnoszenie zarobku lub gospodarstwa członków. Według zaś zasad kooperacji realizowanie tego celu dokonywa się w drodze zaspakajania gospodarczych potrzeb tychże członków. Już z tych założeń wynika, że im korzystniejsze dla członków będzie zaspakajanie ich potrzeb, tym wydatniej odczuwać oni będą wzrost zarobków albo poprawę swojego gospodarstwa, te zaś zjawiska coraz silniej wiązać ich będą ze spółdzielnią, a spółdzielnia, poprzez siłę przywiązania do niej członków i wskutek ich wiary w celowość jej istnienia, zyskiwać będzie dla siebie coraz wyższą zdolność realizowania zasad kooperacji. Widać więc z tego, że istota celowości spółdzielni oraz jej rzeczywistego pożytku dla członków — a o ten pożytek głównie chodzi ulgodawcy podatkowemu — polega, według prawa spółdzielczego oraz po myśli zasad kooperacji, na zdolności spółdzielni dokonywania takiego zaspakajania potrzeb członków, jakie konieczne jest dla rzeczywistego podnoszenia ich zarobków lub gospodarstwa.

W świetle tego ustalenia nie można powiedzieć, że nie działa na zasadzie ustawy o spółdzielniach, wzgl. nie postępuje według zasad kooperacji taka np. spół-

dzielnia rolniczo-handlowa, która, pomimo przyjęcia od swoich wszystkich członków całości przeznaczonych przez nich do zbytu płodów rolniczych, zakupiła jeszcze od paru lub jednego (obszar dworski) niecztonka partię zbóż, wartościowo przewyższającą zdolność nabywczą jej wszystkich członków, bowiem na przeszkodzie ku takiemu zakwalifikowaniu tej spółdzielni stać będzie z jednej strony fakt, że kooperatywa ta w całej pełni zaspokoiła potrzeby wszystkich swoich członków, czyli postąpiła zgodnie z zasadami spółdzielczości, z drugiej zaś strony — brak naruszenia ustawy o spółdzielniach, w szczególności jej art. 1 ust. 1 oraz art. 36 ust. 1, czyli działalność zgodna z tą ustawą.

Jeżeli więc, mimo faktu, że dana spółdzielnia dokonała z niecztonkami obrotu wyższego niż 50% ogólnego jej obrotu, nie miały miejsca ani obraza ustawy o spółdzielniach, ani też sprzeniewierzenie się zasadom spółdzielczości, to w tym stanie rzeczy, potwierdzającym zgodne z ustawą o spółdzielniach działanie kooperatywy, brak jest w rozumieniu przepisów podatkowych podstaw do twierdzenia, że nie mogą być do tej spółdzielni zastosowane postanowienia art. 10 ustawy o pod. doch i art. 95 wzgl. 40 ustawy o pod. przem.

### Nadpłaty i zwroty.

Realnym środkiem podnoszenia przez spółdzielnie zarobku lub gospodarstwa członków są wypłacane im nadpłaty i zwroty.

Ani wspominające o nich przepisy podatkowe, ani też nie wzmiankująca o nich ustawa o spółdzielniach nie zawierają wśród swoich postanowień nic takiego, co mogłoby wyjaśnić ich istotę. Dlatego zachodzi potrzeba bliższego omówienia zarówno ich powstawania jak i roli.

Istnieje dwojaki stosunek członków do spółdzielni. Występują oni bądź w roli dostawców, bądź też odbiorców. W wypadku pierwszym spółdzielnie wypłacają im za dostarczone przez nich owoce swej pracy ceny niższe od rynkowych, w wypadku drugim zaś spółdzielnie pobierają od nich za wydawane im towary zapłaty równe bieżącym cenom dziennym. W tym stanie rzeczy następuje z jednej strony zatrzymywanie członkom pewnej części ich należności, z drugiej zaś strony — przepłacanie przez członków faktycznie należnych spółdzielniom ekwiwalentów za wybrane towary. Codzienność stosunków handlowych ze spółdzielniami powoduje dla członków stałe narastanie w spółdzielniach kwot, nie będących własnością kooperatyw, lecz stanowiących oszczędności członków. Oszczędnościami tymi władni są rozrządzać wyłącznie sami członkowie. Że zaś dokonywać tego pojedynczo i w ciągu roku gospodarczego nie mogą z uwagi na niepodobieństwo obliczania przypadających im z każdej transakcji różnic, — czynią to zbiorowo na rocznych walnych zgromadzeniach i na podstawie przedstawionego im przez władze spółdzielni zamknięcia rachunkowego, wykazującego pod postacią nadwyżki rocznej łączną sumę uciułanych przez nich wszystkich oszczędności.

Gromadzone w powyższy sposób oszczędności członków spełniają w spółdzielni w ciągu całego roku gospodarczego rolę środków obrotowych, dlatego też kwestia podziału ich na walnych zgromadzeniach jest sprawą wielkiej wagi, bowiem rodzi się słuszna obawa, ażeby w drodze niedostatecznie przezornego rozdysponowania ich nie osłabić siły obrotowej samej spółdzielni jako zrzeszenia, pozostającego na placu i mającego w dalszym ciągu służyć członkom ku podnoszeniu ich zarobku względnie gospodarstwa.

Z tych względów ustawa o spółdzielniach, jako regulatorka życia spółdzielczego, bierze inicjatywę w tej mierze w swoje ręce. Mianowicie postanawia ona,

a czyni to po przez swoje przepisy w art. 56 i 57 zawarte, że z oszczędności tych, zwanych przez nią zyskiem rocznym, należy przede wszystkim przekazać corocznie co najmniej dziesięć od sta do funduszu zasobowego spółdzielni, który to fundusz, po jej myśli, nie może ulegać podziałowi między członków, bowiem ma służyć wyłącznie do pokrycia ewentualnych przyszłych strat bilansowych (art. 56).

Dalej postanawia ta ustawa, że zasady użycia reszty zysków ma określić statut spółdzielni, który rozrządzanie tą resztą w całości lub w części może przekazać walnemu zgromadzeniu. Z tej dyspozycji ustawowej wynika, że, w zależności od woli członków, ustanawiających swój statut, mogą być wyjęte spod kompetencji walnego zgromadzenia i dalsze części zysku rocznego (oszczędności) (art. 57 ust. 1), które, na podstawie pierwszych słów art. 57 ust. 2, mogą mieć specjalne przeznaczenie, ale stanowić winny sumy również nie podlegające podziałowi między członków.

Z kolei przechodzi ustawa o spółdzielniach (art. 57 ust. 2 i 3) do omówienia tej części zysku (oszczędności członków), kórą władne jest podzielić walne zgromadzenie między członków. W tej mierze wskazuje ustawa dwie formy podziału: dywidendę od wpłaconych udziałów (art. 57 ust. 2) oraz podział, z nazwy nie określony, lecz uwarunkowany postanowieniem statutu, przewidującym jego „podstawy rachunkowe" (art. 57 ust. 3).

Gdy więc na skutek dwojakiego rodzaju świadczeń, czynionych przez członków na rzecz swej spółdzielni, a mianowicie na skutek wpłacanych udziałów i dokonywanych ze spółdzielnią obrotów, ustawa wskazuje jedynie dwie formy, pod którymi członkowie mogą wycofywać swoje oszczędności ze spółdzielni, a wśród tych form jedna wyraźnie wskazuje na związek z wpłaconymi udziałami, to w tym stanie rzeczy staje się niewątpliwe, że ta druga forma jest upoważnieniem do zwracania członkom części tego, co w drodze dokonywania obrotów w ciągu roku zaoszczędzili.

W świetle powyższego istnieje pełna podstawa prawna do stwierdzenia, że przez żądanie, wyrażone w art. 57 ust. 3 omawianej ustawy, należy rozumieć wyłącznie to, że w statucie spółdzielni powinno być zamieszczone postanowienie, uprawniające walne zgromadzenie do każdorocznego przyznawania członkom pewnego odsetka od dokonanych ze spółdzielnią obrotów. W ten bowiem sposób stanie się zadość zarówno żądaniu ustawy co do określenia w statucie podstawy rachunkowej (obrót i procent od tego obrotu), jak i sprawiedliwości społecznej, której orędownikiem są zasady kooperacji.

Przyznawane członkom na podstawie takiego postanowienia statutowego kwoty będą miały nazwę nadpłat, gdy pójdą do rąk członków - dostawców, bowiem stanowić będą uzupełnienie wypłacanych im w ciągu roku cen niższych od rynkowych, zaś nazwę zwrotów, gdy otrzymywać je będą członkowie - odbiorcy, bowiem pod tą postacią bonifikowane im będą ceny dzienne, pobierane od nich przy każdorazowych z ich strony zakupach.

Jeżeli w sporach prawnych, powstających na tle rozumienia nadpłat i zwrotów, ujawnia się pogląd, że pod te pojęcia należy podciągać wszelkie wypłaty, dokonywane członkom z nadwyżek bilansowych, to taki pogląd jest wadliwy. Do takiego stwierdzenia upoważnia następujące uzasadnienie:

Z poprzednich wywodów wynika, że gromadzone w spółdzielni oszczędności członków mogą być im zwracane pod dwiema postaciami, a mianowicie: pod formą dywidendy oraz pod formą zwrotów i nadpłat. Ponieważ za podstawę obliczenia dywidendy przyjmuje się wpłacony udział, a dla obliczania nadpłat i zwrotów bierze

się pod uwagę obrót członka, to, w obliczu biegunowo odmiennych podstaw obliczania tych dwu form zwracania członkom ich oszczędności, musi być zachowana również odrębna, lecz właściwa dla każdej z nich nazwa. Nie mogą więc pod nazwą dywidendy być rozumiane nadpłaty i zwroty, a pod nazwę nadpłat i zwrotów nie może być podciągane pojęcie dywidendy.

Obliczanie nadpłat i zwrotów.

Od spółdzielni rozszerzających działalność na niečzłonków żądają przepisy podatkowe:

1) ustalenia sumy przypadających na niečzłonków nadpłat i zwrotów,
2) przelania całości tej sumy do funduszów, nie podlegających podziałowi między członków, wreszcie
3) statutowego potwierdzenia niepodzielności funduszów, do których ta suma została przelana.

O ile chodzi o ustalenie sumy, omówionej pod 1), to postanowienia zarówno art. 10 ustawy o pod. doch., jak i art. 95 wzgl. 40 ustawy o pod. przem. nie dają w tej mierze żadnych wytycznych. Ograniczają się tylko do podkreślenia samej potrzeby dokonania tego ustalenia. W tym stanie rzeczy należy zwrócić się o wskazania do ustawy o spółdzielniach, gdyż tylko ona, jako honorująca zasady spółdzielczości i znajdująca w zyskach rocznych miejsce dla nadpłat i zwrotów, odpowiedzieć może na pytanie, jaka kwota nadwyżki bilansowej ma służyć za podstawę do obliczania żądanej sumy nadpłat i zwrotów.

Otóż, jak to zostało na podstawie analizy art. 56 i 57 tej ustawy wyjaśnione, nadpłaty i zwroty każdej przewidzianej w przepisach podatkowych spółdzielni, bez względu na to, czy ona działalność swoją rozszerza lub nie rozszerza na niečzłonków, mają się mieścić w tej pozostałości zysku rocznego, jaka okaże się po odliczeniu od tego zysku sum, statutowo wyeliminowanych spod kompetencji walnego zgromadzenia i nie przeznaczonych do podziału między członków.

Jeżeli np. statut spółdzielni X przeznacza na fundusz zasobowy 20% oraz na inne specjalne fundusze, z wykluczeniem podziału ich między członków, łącznie drugie 20%, a spółdzielnia wykazała 1000 zł zysku rocznego, to, zgodnie z postanowieniami art. 56 i 57 ustawy o spółdzielniach, do podziału między członków przypadnie 60% tego zysku tj. 600 zł. Ta pozostałość może być w całości przeznaczona na nadpłaty i zwroty, jeżeli walne zgromadzenie nie uchwali wypłacenia dywidendy w rozmiarze, uzgodnionym z art. 57 ust. 2. W wypadku uchwalenia dywidendy — jej wysokość powinna być odjęta od 600 zł i dopiero otrzymana reszta może być obrócona na zaspokojenie statutowego przepisu, dotyczącego nadpłat i zwrotów.

Gdy więc spółdzielnia X należy do kooperatyw rozszerzających działalność na niečzłonków i gdy z procentowego stosunku jej obrotów wypada, że z członkami dokonała tyleż obrotu co i z niečzłonkami, a na dywidendę przeznaczyła 100 zł, to w myśl przepisów podatkowych i w zgodzie z postanowieniami ustawy o spółdzielniach okaże się, że, po odjęciu od 600 zł dywidendy w wysokości 100 zł i po rozbiciu pozostałości na dwie równe części, spółdzielnia ta powinna 250 zł przelać do jednego ze swoich niepodzielnych funduszów, jako przypadające na niečzłonków nadpłaty wzgl. zwroty, zaś pozostałe 250 zł przeznaczyć do podziału między członków.

Może się również zdarzyć, że walne zgromadzenie spółdzielni, uchwalając dywidendę w wysokości nie przekraczającej normy przewidzianej w art. 57 ust. 2 ustawy o spółdzielniach, wyczerpie całą resztę nadwyżki, pozostałą po odjęciu od zysku rocznego sum statutowo wyeliminowanych spod dyspozycji walnego zgromadzenia.

Taki podział zysku rocznego, jako dokonany zgodnie z przepisami art. 56 i 57 ustawy o spółdzielniach, nie może pozbawić tej spółdzielni prawa korzystania z postanowień czy to art. 10 ustawy o pod. doch., czy też art. 95 wzgl. 40 ustawy o pod. przem. Za słusznością tego zapatrywania przemawia z jednej strony okoliczność, że spółdzielnia w tym względzie „działała" na zasadzie ustawy o spółdzielniach, z drugiej zaś strony fakt, że walne zgromadzenie nie uchwaliło dla członków spółdzielni żadnych zwrotów wzgl. nadpłat. Brak uchwały walnego zgromadzenia w tym przedmiocie przede wszystkim pozbawił spółdzielnię miernika do obliczenia przypadających na nieczłonków nadpłat albo zwrotów, a następnie spowodował dla niej możność zaniechania wymaganego przez ustawy podatkowe przelewu, który według tychże ustaw jest koniecznością prawną w tym tylko przypadku, kiedy zwroty albo nadpłaty otrzymują członkowie spółdzielni.

Każde odmienne od powyższego dokonanie obliczenia przypadających na nieczłonków nadpłat i zwrotów będzie niezgodne z postanowieniami ustawy o spółdzielniach, a jako obrażające tę ustawę będzie musiało być uznane za działanie spółdzielni sprzeczne z tymi przepisami, które, w myśl art. 10 ustawy o pod. doch. i art. 95 wzgl. 40 ustawy o pod. przem., winna jest w pierwszym rzędzie ściśle wykonywać.

Gdy więc przez odmienne obliczenie omawianych nadpłat i zwrotów spółdzielnia dopuści się złamania postanowień art. 56 i 57 ustawy o spółdzielniach i gdy w związku z tym wykroczeniem przeciw prawu spółdzielczemu ściągnie na siebie miano spółdzielni nie działającej „na zasadzie" wzgl. „na podstawie" ustawy o spółdzielniach, to, jako nie posiadająca czołowego warunku, niezbędnego dla korzystania z postanowień zarówno art. 10 ustawy o pod. doch., jak i art. 95 wzgl. 40 ustawy o pod. przem., pozbawiona będzie prawa zastosowania do siebie tych postanowień.

Ten sam skutek prawny zagraża spółdzielni i wówczas, gdy ona, wbrew przytoczonym wyżej artykułom prawa podatkowego, bądź nie przeleje do wymaganych przez te artykuły funduszów c a ł o ś c i przypadających na nieczłonków nadpłat i zwrotów, obliczonych zgodnie z art. 56 i 57 ustawy o spółdzielniach, bądź też nie będzie miała w swoim statucie, ustanawiającym, poza funduszem zasobowym, inne fundusze, potwierdzenia, że odprowadzone na te fundusze sumy nie mogą podlegać podziałowi między członków.

*W. Izdebski*

**2262.**

# ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

## Pismo, stwierdzające przeniesienie własności gruntu wraz z budynkiem, nie stanowiącym w rzeczywistości przedmiotu obrotu — opłata stemplowa[1].

**Z wolności od opłaty stemplowej w myśl art. 9 p. a) ustawy z 24 mar-**

---

[1] Por. OPA 1054/35, 1156/35.

**ca 1933 poz. 173 Dz. Ust. nie korzysta pismo tyczące się przeniesienia własności nieruchomości, jeśli znajdujący się na sprzedanym gruncie i objęty aktem budynek nie był w rzeczywistości przedmiotem obrotu.** (Teza).

Wyrok NTA z 9 maja 1938 l. rej. 3060/36 w sprawie dra Stanisława Kryna przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym wymierzono skarżącemu na zasadzie art. 6, 12, 15, 52 i 58 u. o. s. opłatę stemplową od aktu not. z 7 grudnia 1935, stwierdzającego umowę o nabycie nieruchomości Gdynia wyk. l. 475 za cenę 130.000 zł.

W odwołaniu zarzucono, iż skarżący nabył grunt z zabudowaniami i grunt ten stanowi nierozerwalną część składową nabytej nieruchomości w myśl § 94 k. c., wobec czego pismo quaestionis zwolnione jest od opłaty stemplowej w myśl ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust.

Akta sprawy zawierają pismo Komunalnej Kasy Oszczędności m. Gdyni z 21 marca 1936, według którego Kasa zezwoliła skarżącemu na rozpoczęcie budowy domu na jej parceli, gdyż zobowiązał się on parcelę tę nabyć na własność. Skarżący przystąpił do budowy domu na własne ryzyko i gdyby nie był przystąpił do kupna wspomnianej parceli, cała część rozpoczętej już budowy przeszłaby na własność Kasy, która wobec tego miała pewność, że skarżący do kupna wspomnianej parceli przystąpi, co też nastąpiło aktem quaestionis. Akta sprawy zawierają dalej duplikat pisma K. K. O. z 11 maja 1935 skierowanego do skarżącego; w piśmie tym — w związku z zawartą umową przedwstępną z 11 maja 1935 nr rep. 887 i z umową właściwą kupna, mającą być zawartą co do nieruchomości w Gdyni wyk. l. 475, — Kasa zezwala skarżącemu na rozpoczęcie na odnośnym jej gruncie budowli trwałej według planów, które skarżący ustali z władzą budowlaną m. Gdyni.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania.

NTA rozważył co następuje:

Jak wynika z treści aktu not. z 11 maja 1935 nr rep. 887/35 K. K. O. m. Gdyni zobowiązała się sprzedać skarżącemu nieruchomość Gdynia t. XX l. wyk. 475 za cenę kupna 130.000 zł, skarżący zaś zobowiązał się do kupna tej nieruchomości oraz do zawarcia umowy kupna najpóźniej do 31 grudnia 1935. Zobowiązanie to wykonał skarżący, zawierając z wspomnianą Kasą umowę kupna z 7 grudnia 1935 nr rep. 2534/35.

Według aktu nr rep. 887/35, aż do chwili całkowitego zaspokojenia pretensji sprzedającej i zlikwidowania stosunku kredytowego zobowiązuje się kupujący mieć ubezpieczone od ognia „budynki pobudować się mające“ na nieruchomości, której akt ten dotyczył. Według pisma Kasy, skie-

rowanego do skarżącego, z 11 maja 1935 Kasa — w związku z umową nr rep. 887/35 i z umową właściwą kupna, mającą być zawartą — zezwoliła skarżącemu na rozpoczęcie na jej gruncie budowli trwałej według planów, które skarżący ustali z władzą budowlaną. Według znajdującego się w aktach sprawy pisma Komisariatu Rządu w Gdyni z 21 listopada 1935 zezwolenie na budowę wydano skarżącemu.

Pozwana władza uznała, że pismo z 7 grudnia 1935 nr rep. 2534/35 stwierdza umowę o nabycie parceli budowlanej, że nie ma natomiast do tego pisma zastosowania p. a) art. 9 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust., ponieważ pismem tym skarżący nabył na własność tylko parcelę budowlaną, zaś nowowzniesione, niewykończone budynki, znajdujące się na parceli, były własnością skarżącego, zatem nie mógł ich nabyć od K. K. O. Skarga zwalcza to stanowisko pozwanej władzy, wykazując z powołaniem się na przepisy kodeksu cywilnego i u. o. s., że skarżący przez sam fakt połączenia materiałów budowlanych z gruntem w czasie między zawarciem pierwszej umowy a drugiej utracił prawo własności do nich mu przysługujące na rzecz K. K. O. jako właścicielki gruntów.

Otóż szereg okoliczności, a mianowicie wzmianka w akcie z 11 maja 1935 o budynkach, pobudować się mających na parceli K. K. O., łącznie z treścią pisma Kasy z powyższej daty, o którym mowa wyżej, i z otrzymaniem przez skarżącego zezwolenia na budowę na własne imię, jak również ustalenie tej samej ceny kupna w obu aktach (z 11 maja i 7 grudnia 1935) — dawały władzy prawo do uznania, iż akt z 7 grudnia 1935 nie miał w istocie dotyczyć i nie dotyczył budynku, wzniesionego kosztem skarżącego i że budynek ten, aczkolwiek objęty aktem kupna z wspomnianej ostatnio daty, materialnie pozostawał poza sferą właściwej transakcji kupna. Podnieść należy, iż aktem z 11 maja 1935 skarżący *zobowiązał się* kupić nieruchomość... o łącznej powierzchni 1507 m² tak, jak tę nieruchomość sprzedająca *posiada*, niczego nie wyłączając, za cenę 130.000 zł.

Z istoty ceny kupna wynika, iż jest ona w każdym razie odpowiednikiem wartości pieniężnej sprzedanej rzeczy. W rozpatrywanej sprawie brak cenie, oznaczonej w akcie z 7 grudnia 1935 — w odniesieniu do budynku — wspomnianej istotnej cechy ceny kupna, skoro skarżący budował za zgodą właścicielki parceli we własnym swoim imieniu i w całej pełni na swój koszt. Przedmiotem istotnym opłaty stemplowej od pism, tyczących się przejścia własności rzeczy nieruchomych, jest obrót. Skoro zaś w rozpatrywanej sprawie Kasa udzieliła skarżącemu zezwolenia na budowę nie dla swego wzbogacenia, rozszerzenia swej sfery majątkowej, to władza pozwana miała prawo uznać, że aktem z 7 grudnia 1935 nie dokonano odnośnie do budynku obrotu w sferze majątkowej między Kasą a skarżącym. Bo przecież — poza parcelą — aktem tym w sferze majątko-

wej kontrahentów, tak, jak ją oni uregulowali już przed zdziałaniem tego aktu, nie dokonano w istocie zmiany: z majątku Kasy nic nie ubyło (skoro skarżący, zgodnie z obustronną wolą, budował nie dla niej, lecz dla siebie), w majątku skarżącego nic nie przybyło. W tym stanie rzeczy miała pozwana władza prawo uznać, iż aktem z 7 grudnia 1935 nie dokonano obrotu budynkiem, nawet nie wdając się w analizę i rozstrzygnięcie kwestii kwalifikacji prawnej stosunku, istniejącego odnośnie do budynku między Kasą a skarżącym przed zdziałaniem tego aktu.

Według art. 9 ustawy z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust. wolne są od opłat stemplowych pisma, tyczące się przeniesienia własności budynku nie wykończonego; uwolnienie to obejmuje również grunt, na którym budynek stoi. Według treści aktu not. z 7 grudnia 1935 K. K. O. sprzedaje nieruchomość tak, jak ją posiada i to wprawdzie „niczego nie wyłączając, wraz z na niej znajdującymi się nowowzniesionymi zabudowaniami", lecz treść ta, jak już wyżej zaznaczono, nie odpowiadała rzeczywistości, o ile chodzi o zabudowania. Jeśli więc pozwana władza uznała (art. 6 ust. 1 u. o. s.), że akt powyższy nie tyczy się przeniesienia własności budynku, i na tej zasadzie odmówiła przyznania temu aktowi wolności od opłaty stemplowej z art. 9 ustawy z 24 marca 1933, to Trybunał, w myśl wywodów powyżej przytoczonych, nie dopatrzył się w tym obrazy prawa ani sprzeczności ze stanem faktycznym z akt wynikającym i z tej przyczyny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

## 2263.

# ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

## Dowody na okoliczności faktyczne, uzasadniające zwolnienie[1].

**Ustawa z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust. nie ogranicza możności udowadniania warunków zwolnienia od opłat stemplowych do pewnych tylko środków dowodowych.**

Wyrok NTA z 17 stycznia 1938 l. rej. 475/36 w sprawie Felicji Warszawskiej przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Od nakazu płatniczego skarżąca wniosła odwołanie, w którym,

[1] Por. OPA 1518/36, gl 1511/36.

opierając się na zaświadczeniu Urzędu Gminy Łask z 22 grudnia 1932 oraz powołując się na przepis art. 54 p. 7 u. o. s., domagała się uchylenia wymiaru.

Urząd opłat stemplowych w Łodzi wezwał skarżącą dwukrotnie (pismem z 24 stycznia 1935 i pismem z 31 maja 1935) do przedłożenia zaświadczenia Urzędu Gminy Łask względnie Wydziału Powiatowego — Oddział Budowlany stwierdzającego, przez kogo i w jakim czasie budynki na nabytych działkach zostały wzniesione i wykończone i kiedy zostały oddane do użytku. W odpowiedziach na oba wezwania skarżąca, wskazując na trudności, połączone z wydobyciem żądanych zaświadczeń, zaofiarowała na stwierdzenie podniesionych w wezwaniach okoliczności dowód ze świadków, wymieniając wśród nich cieślę-budowniczego, który dom na nabytych przez skarżącą działkach wybudował.

Izba Skarbowa w Łodzi orzeczeniem z 18 listopada 1935 odwołania nie uwzględniła. Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Należy przede wszystkim stwierdzić, że z uwagi, iż postępowanie w sprawie niniejszej toczyło się już pod rządem ustawy z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust. oraz rozporządzenia Ministra Skarbu z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust., — zgodnie z przepisem art. 15 ust. 2 in fine powołanej ustawy przepisy proceduralne, zawarte w powyższej ustawie oraz rozporządzeniu, mają w rozpoznawanej sprawie zastosowanie.

Skarga podnosi zarzut wadliwości postępowania, której dopatruje się w tym, że pozwana władza pominęła milczeniem złożone na wezwanie władzy wyjaśnienia i zaofiarowane dowody. Otóż zaskarżone orzeczenie oparło się wyłącznie na zaświadczeniu Urzędu Gminy Łask z 22 grudnia 1932 i uznało, że to zaświadczenie nie stwierdza wszystkich okoliczności, uzasadniających zwolnienie pisma quaestionis od opłaty, natomiast pominęło milczeniem dalsze dowody, zaofiarowane w związku z wezwaniami władzy w postępowaniu odwoławczym. Z okoliczności, że władza pominęła dowody, zaofiarowane przez skarżącą w związku z wezwaniem z 24 stycznia 1935, i wezwała skarżącą ponownie pismem z 31 maja 1935 do przedłożenia zaświadczenia Wydziału Powiatowego — Oddział Budowlany, można wnosić, iż władza uznała, że tylko zaświadczeniem właściwej władzy budowlanej można udowadniać okoliczności faktyczne, uzasadniające prawo do ulg z art. 54 p. 7 u. o. s. (obecnie art. 9 ust. 1 lit. b ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust.).

Jeśli tedy pozwana władza z tego powodu pominęła zaofiarowany przez skarżącą dowód ze świadków, to jej stanowisko nie znajduje żadnego oparcia w obowiązujących przepisach. O ile bowiem chodzi o ustawę z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust., to ustawa ta w art. 12 ust. 2 zawiera

postanowienie, że osoba, powołująca się na uwolnienie od opłat, przewidziane w art. 7—9, winna udowodnić warunki uwolnienia. Jak z tego przepisu widać, ustawa nie ogranicza bynajmniej możności udowodnienia warunków uwolnienia od opłaty do pewnych tylko środków dowodowych. Takie ograniczenie nie da się wysnuć również z rozporządzenia Ministra Skarbu z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust. Pomijając bowiem kwestię, czy zawarty w § 14 ust. 1 tegoż rozporządzenia przepis nie wykracza poza ramy powołanej ustawy z 24 marca 1933, należy stwierdzić, że w myśl tego przepisu jedynie tylko początek okresu ulgowego w odniesieniu do ulgi z art. 9 ust. 1 lit. b) powyższej ustawy powinien być ustalony za pomocą właściwej władzy, sprawującej nadzór nad budownictwem. Wobec tego NTA uznał, że brak rozprawienia się w zaskarżonej decyzji z wyjaśnieniami płatniczki, która usprawiedliwiła niemożność przedłożenia wymaganego od niej zaświadczenia, i pominięcie zaofiarowanych przez nią dowodów stanowi istotną wadliwość postępowania....

## 2264.

## PODATEK PRZEMYSŁOWY.

### Pomocnik podróżujący — otrzymywanie towaru od reprezentowanego przedsiębiorstwa celem podziału między klientów[1].

**Odbieranie przez pomocnika podróżującego towaru, nadsyłanego pod jego adresem przez reprezentowane przedsiębiorstwo, i podział tego towaru między klientów tegoż przedsiębiorstwa nie pozbawia go charakteru pomocnika podróżującego.**

Wyrok NTA z 10 marca 1938 l. rej. 2971/36 w sprawie Stanisława Malskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1932—1934.

...Spór między stronami toczy się o kwalifikację stosunku płatnika do firmy „Centra" w Poznaniu, od której za dane okresy podatkowe otrzymał on prowizję, obciążoną przez władzę pozwaną podatkiem przemysłowym od obrotu.

Płatnik twierdził w postępowaniu administracyjnym i podtrzymuje to twierdzenie w skardze kasacyjnej, że pracował wyłącznie na rachunek firmy „Centra", jako jej komiwojażer, i że wobec tego podlega podatkowi

[1] Por. OPA 2033/37.

przemysłowemu jedynie w formie świadectw przemysłowych, władza pozwana zaś, jak to wynika z treści zaskarżonych orzeczeń, zakwalifikowała stosunek płatnika do powyższej firmy jako pośrednictwo handlowe, wychodząc z założenia, że płatnik nie może być traktowany jako komiwojażer, gdyż zamówiony towar przesyłany był przez firmę „Centra" pod jego adresem i on rozdzielał go między kupujących. Ponieważ skarżący nie zwalcza w skardze powyższych ustaleń faktycznych, a władza żadnych innych momentów na uzasadnienie swej tezy nie przytacza, przeto spór sprowadza się wyłącznie do kwestii, czy odbieranie przez komiwojażera towaru nadsyłanego pod jego adresem przez przedsiębiorstwo, które on reprezentuje, i podział nadesłanego towaru między klientów tego przedsiębiorstwa dyskwalifikuje go jako komiwojażera i uzasadnia w świetle przepisów ustawy o podatku przemysłowym opodatkowanie go jako pośrednika handlowego.

W związku z tym zaznaczyć należy, że ustawa o podatku przemysłowym nie podaje definicji pomocnika podróżującego (komiwojażera), a rozporządzenia wykonawcze do niej (poz. 406/32 i poz. 770/34 Dz. Ust.) za takiego pomocnika każą uważać osoby, zastępujące przedsiębiorstwa handlowe lub przemysłowe i zbierające dla tych przedsiębiorstw zamówienia na podstawie próbek, cenników itp. Rozporządzenia te nie zawierają jednak przepisów, które by zabraniały pomocnikowi podróżującemu odbierania od reprezentowanych przedsiębiorstw towarów celem podziału między klientów. Ograniczenia takiego nie zawiera też miarodajny dla okresów 1932 i 1933 niem. kodeks handlowy z r. 1897 (§ 55), polski zaś kodeks handlowy z r. 1934 poz. 502/34 Dz. Ust., obowiązujący od 1 lipca 1934, który zresztą nie zna pomocników handlowych, wyraźnie postanawia w art. 67 § 2, że pełnomocnika, używanego przez kupca do sprzedaży poza jego zakładem, uważa się w razie wątpliwości za upoważnionego do odbioru ceny kupna za towar, który wydaje. Kodeks handlowy polski nie tylko więc nie zakazuje wydawania towaru klientom przez komiwojażera, ale wyraźnie nawet przewiduje taką możliwość. W tym stanie rzeczy pogląd władzy pozwanej, że komiwojażer, który otrzymuje pod swoim adresem towar od reprezentowanego przezeń przedsiębiorstwa celem podziału między klientów, przestaje być pomocnikiem podróżującym a traktowany być ma jako pośrednik handlowy, nie ma oparcia ani w postanowieniach miarodajnych w danym przypadku kodeksów handlowych, ani w przepisach ustawy o podatku przemysłowym. Zaznaczyć należy, że i SN w wyroku z 14 kwietnia 1937 3 K. 2628/36[1] stanął na stanowisku, iż dostarczanie przez pomocnika podróżującego towarów, a w pewnych wypadkach i inkasowanie należności w imieniu mocodawcy, nie zmieniają charakteru

[1] OPA 2033/37.

jego czynności, polegających na podróżowaniu z miejsca na miejsce i zbieraniu zamówień dla firmy na podstawie próbek i cenników.

Gdy władza pozwana przy wydawaniu zaskarżonych orzeczeń, wyszedłszy z odmiennego założenia prawnego, nie rozprawiła się dostatecznie z zarzutami odwołania w tej materii, przeto NTA na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA orzekł uchylenie tych orzeczeń, jako dotkniętych wadliwością postępowania ze szkodą dla skarżącego.

## 2265.

## OPŁATY STEMPLOWE.

### Wymiar opłaty od pism, których brak[1].

**Fakt sporządzenia pisma, podlegającego opłacie stemplowej, tudzież treść tego pisma mogą być w jego braku udowodnione przez władzę środkami dowodowymi, dopuszczalnymi w postępowaniu administracyjnym.** (Teza).

Wyrok NTA z 9 marca 1938 l. rej. 395/36 w sprawie Kazimierza Murdzińskiego i Marka Goldberga przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Skarżącym wymierzono opłatę stemplową na zasadzie art. 1, 52 i 58 u. o. s. oraz podwyżkę na zasadzie art. 42 u. o. s. Jako przedmiot opłaty podano w nakazie płatniczym pisemną umowę z lutego 1931, którą Kazimierz Murdziński i Markus Goldberg nabyli od Wojciecha i Kaźmiery Wawreczków około 200 mrg. gruntów, łąk i lasów w Rzepienniku Marciszewskim za 22.000 dol., a od której nie uiszczono opłaty. Odwołania, wniesionego od nakazu płatniczego, zaskarżonym orzeczeniem w zasadzie nie uwzględniono. Pozwana władza potrąciła jednak z kwoty opłaty stemplowej w wysokości 7.952 zł kwotę 600 zł, uiszczoną od kontraktu kupna-sprzedaży z 30 grudnia 1933, sporządzonego między stronami w tym samym przedmiocie, oraz zniżyła podwyżkę stemplową na kwotę 2.500 zł.

Rozpatrując niniejszą sprawę NTA poddał ocenie najpierw najdalej idący zarzut skargi, iż pismo quaestionis nie może podlegać opłacie stemplowej już z tej przyczyny, że władza skarbowa nigdy go w swych rękach nie miała. Od pisma, którego nie ma, nie można — zdaniem skarżącej — wymierzać opłaty stemplowej, a okoliczność, iż pismo istniało

---

[1] Por. OPA 1912/37.

i że je przesłuchani świadkowie w chwili zawierania odnośnej umowy widzieli, jest bez znaczenia, skoro pismo zaginęło.

Otóż według art. 1 ust. 1 u. o. s. opłacie stemplowej podlegają pisma, wymienione w części drugiej tej ustawy (oraz czynności prawne, nie wchodzące w grę w rozpatrywanej sprawie). Skoro więc zajdą wszystkie okoliczności faktyczne, które razem wzięte tworzą przedmiot opłaty, wymienionej w części drugiej u. o. s., nie można mówić o braku pisma, podlegającego opłacie z art. 1 tej ustawy, ze względu na dalsze losy tego przedmiotu opłaty. Treść pisma (art. 6 u. o. s.), miarodajna przy wymiarze opłaty stemplowej, może być przez organ wymiarowy ustalona nie tylko na tej podstawie, że organ ten, bądź organ urzędowy wymieniony w art. 35 lub 38 u. o. s., miał w ręku dane pismo lub uwierzytelniony urzędownie odpis i tekst pisma przeczytał, ale także w inny sposób środkami dowodowymi, dopuszczalnymi w postępowaniu administracyjnym. Rzecz oczywista, że ciężar dowodu co do tego, że istniało pismo, względnie co do treści tego pisma spoczywa w wypadku, gdy wymiar nie opiera się na własnych spostrzeżeniach wspomnianych organów, na władzy skarbowej (por. wyrok NTA z 23 maja 1935 l. rej. 9303/31, OPA 1912/37). W świetle powyższych wywodów okazuje się omawiany zarzut skargi bezzasadnym.

Skarga zarzuca dalej, że strony w r. 1931 nie zawarły definitywnej umowy, lecz tylko umowę przygotowawczą, w której przyrzekły sobie zawrzeć we właściwym czasie, o ile uzyskają pożyczkę na sfinansowanie interesu, definitywną umowę w formie pisemnego kontraktu kupna, zdatnego do intabulacji prawa własności na rzecz nowonabywców.

Oceniając zasadność powyższego zarzutu, podnieść należy, że skarga ustaleniom, zawartym w zaskarżonym orzeczeniu co do treści pisma z r. 1931, przeciwstawia, odnośnie do tej treści, w charakterze argumentu przemawiającego za tym, iż pismo powyższe było umową przygotowawczą z art. 134 u. o. s., jedynie okoliczność, iż nie zawierało ono „klauzuli hipotecznej“, w której sprzedawca zezwala na przeniesienie prawa własności nieruchomości na nowonabywców. Otóż skarżący Kazimierz Murdziński zeznał w protokole z 27 września 1935, że sporządzono w kancelarii adwokata w piśmie quaestionis punktacje przedugodne (zaopatrując w taki tytuł to pismo), dotyczące kupna sprzedaży nieruchomości, położonej w Rzepienniku Marciszewskim, stanowiącej do tego czasu własność W. i K. Wawreczków, za cenę 22.000 dol., że w piśmie tym podano warunki płatności, a w szczególności, że strona kupująca ma wręczyć sprzedawcom książeczki Komunalnej Kasy Oszczędności w Gorlicach w terminie około dwóch czy też trzech miesięcy oraz że powyższych punktacyj nie zgłoszono do wymiaru opłaty, ponieważ zeznający przypuszczał, że po spełnieniu warunków, przewidzianych w punktacjach (wręczenie ceny kupna w książeczkach wkładkowych j. w.), zostanie sporządzony formalny kon-

trakt z legalizowanymi podpisami stron, który dopiero wówczas zgłosi się do wymiaru opłaty stemplowej, co też częściowo się stało. Skarga nie przeczy ustaleniu przez władzę, że pismo to zostało podpisane przez kontrahentów. Jak wynika z przytoczonych zeznań Murdzińskiego, pismo quaestionis zobowiązywało do świadczeń, stanowiących istotę umowy kupna, — a nie tylko do zawarcia w przyszłości umowy, która dopiero będzie zawierała zobowiązania do owych świadczeń (art. 134 u. o. s.). Wobec tego nietrafny jest zarzut skargi, iż pismo to, jako stwierdzające umowę przygotowawczą, zobowiązującą do zawarcia w przyszłości umowy ostatecznej, podlega opłacie z powołanego ostatnio przepisu prawa. Sam brak w piśmie „klauzuli hipotecznej", podniesiony w skardze, nie może wbrew powyższemu zakwalifikować umowy jako przygotowawczej. Klauzula taka zresztą nie należy do obiektywnych essentialia umowy o nabycie nieruchomości, które poza tym w myśl art. 12 ust. 4 p. 4 w związku z art. 52 ust. 1 p. 1 u. o. s. ma miejsce już w razie nabycia prawa żądania, aby rzecz nieruchoma została oddana na własność. Wobec zaś treści pisma quaestionis, ustalonej przez władze, nie mogą przy ocenie, czy władza trafnie zastosowała art. 52 u. o. s., odegrać istotnej roli naprowadzone w skardze okoliczności, że strony nie miały gotówki, że chciały sporządzić definitywne kontrakty częściowo i że zawarły następnie taki częściowy kontrakt w 1933 r., od którego uiściły opłatę stemplową (nb. potrąconą przez pozwaną władzę przy ustaleniu opłaty od pisma quaestionis).

Z powyższych przyczyn Trybunał oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

**2266.**

## OPŁATY STEMPLOWE.

### Łączenie przy wymiarze opłaty dwu lub kilku pism stwierdzających odrębne czynności prawne.

**Nie jest dopuszczalne łączenie dwu lub kilku odrębnych pism, stwierdzających odrębne czynności prawne, i uznanie takich pism za jedno przy wymiarze opłaty.**

Wyrok NTA z 5 maja 1938 l. rej. 4111/36 w sprawie Szmula Lejby Ajzenberga przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Na mocy aktu not. z 23 lutego 1927 nr rep. 215 skarżący nabył od

Mieczysława Ponińskiego cały drzewostan na pniu w majątkach ziemskich Łobaczówka i Holatyn, należących do Janusza Światopełk Czetwertyńskiego, za cenę kupna 180.000 zł. Od tego aktu pobrał notariusz opłatę stemplową według 1% stawki. Aktem not. z 9 czerwca 1928 nr rep. 1211 Janusz Światopełk Czetwertyński sprzedał skarżącemu z majątku ziemskiego „Dobra leśne Holatyn Łobaczówka litera A“ grunty podleśne ogólnej przestrzeni 714 ha 5120 $m^2$ za cenę 161.000 zł. W akcie zaznaczono, że rosnące na stanowiących przedmiot sprzedaży gruntach drzewostany stanowią własność skarżącego stosownie do aktu z 23 lutego 1927 nr rep. 215. Od aktu nr rep. 1211 pobrał notariusz opłatę stemplową według 4% stawki od kwoty 161.000 zł jako podstawy wymiaru.

Urząd Skarbowy w Horochowie wymierzył skarżącemu nakazem płatniczym z 8 sierpnia 1934 od obu wymienionych wyżej aktów opłatę stemplową na zasadzie art. 12, 52 i 58 u. o. s. według 4% stawki od kwoty 341.000 zł jako podstawy wymiaru, potrącając kwotę pobraną tytułem opłat przez notariusza. Odwołanie od nakazu płatniczego, w którym skarżący domagał się uchylenia wymiaru, Izba Skarbowa w Łucku orzeczeniem z 22 lipca 1936 uwzględniła tylko o tyle, że uchyliła wymiar dodatku komunalnego. Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Według art. 1 ust. 1 u. o. s. przedmiot opłat stemplowych stanowią pisma. W zasadzie każde pismo stanowi odrębny przedmiot opłaty stemplowej. Ustawa o opłatach stemplowych nie przewiduje możności łączenia dwu lub kilku odrębnych pism, stwierdzających odrębne czynności prawne, i uznania takich pism za jedno przy wymiarze opłaty.

O ile chodzi o konkretną sprawę, to należy stwierdzić, że w chwili sporządzania aktu z 23 lutego 1927 stanowiący przedmiot tego aktu drzewostan i grunt pod lasem należały do różnych właścicieli, a mianowicie drzewostan do Mieczysława Ponińskiego, zaś grunt podleśny do Janusza Światopełk Czetwertyńskiego. Jak z przedstawionego wyżej stanu faktycznego wynika, skarżący na mocy umowy kupna sprzedaży, stwierdzonej pismem z 23 lutego 1927, nabył od Ponińskiego drzewostan, zaś na mocy umowy kupna sprzedaży, stwierdzonej pismem z 9 czerwca 1928, od Czetwertyńskiego grunt podleśny. Chodzi tu oczywiście o dwa odrębne pisma, stwierdzające dwie odrębne czynności prawne; odrębność tych czynności podkreśla w konkretnym przypadku ta jeszcze okoliczność, że zdziałane one zostały nie między tymi samymi osobami. Wobec tego uznanie obu aktów nr rep. 215/27 i 1211/28 za jedno pismo i wymiar od obu tych aktów opłaty stemplowej na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. nie znajduje żadnego oparcia w przepisach u. o. s.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2267.

# OPŁATY STEMPLOWE.

## Ocena czynności prawnej, stwierdzonej pismem — okoliczności zaszłe po sporządzeniu pisma[1]. — Przeniesienie prawa do należności za wywłaszczone grunty na inną osobę celem spłacenia długu.

**1. Dla oceny czynności prawnej, stwierdzonej pismem, nie mają znaczenia okoliczności, zaszłe po sporządzeniu pisma.**

**2. Pisma, stwierdzające przeniesienie prawa do należności z tytułu wynagrodzenia za wywłaszczone grunty, celem spłacenia długu, podpadają pod przepis art. 66 p. 4. u. o. s.**

Wyrok NTA z 8 lutego 1938 l. rej. 154/36 w sprawie Wileńskiego Banku Ziemskiego Sp. Akc. w Wilnie przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym wymierzono na zasadzie art. 66 u. o. s. opłatę stemplową od umowy cesji, w formie deklaracji, sporządzonej 12 sierpnia 1932, mocą której Zofia Boguszowa odstąpiła Wileńskiemu Bankowi Ziemskiemu wynagrodzenie za wywłaszczone grunty. W odwołaniu zarzucono, że deklaracja nie miała charakteru cesji, lecz była przekazem, zleceniem wypłaty. Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania, przyjmując, że zgodnie z ust. 2 art. 1 u. o. s. pismo quaestionis posiada charakter umowy dwustronnej, której treścią jest cesja wierzytelności, a zatem podlega opłacie stemplowej na zasadzie przepisów art. 66 u. o. s.

NTA rozważył:

Według art. 6 u. o. s. miarodajna przy obliczeniu opłaty stemplowej jest treść pisma, stwierdzającego czynność prawną. Zgodnie z judykaturą NTA (np. wyrok z 13 lutego 1935 l. rej. 1544/31[2]) władza może ograniczyć badanie woli kontrahentów do zapoznania się z całkowitym tekstem umowy i oceny wszystkich w tekście tym zawartych oświadczeń stron z uwzględnieniem skutków prawnych, wynikających z tekstu umowy na mocy prawa prywatnego. Jeśli tedy skarga, w sprawie rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo quaestionis, powołuje się na okoliczności faktyczne, zaszłe po sporządzeniu aktu a mające w szczególności świadczyć o woli stron, to okoliczności te należy uznać za nieistotne w sprawie kwalifikacji prawnej aktu, a tym samym i zarzut wadliwości postępowa-

---

[1] Por. OPA 1444/36, 1994/37, 2037/37.

[2] OPA 1994/37.

nia, podniesiony w skardze z powodu pominięcia przez władzę w zaskarżonym orzeczeniu tych okoliczności, za nietrafny.

Zaskarżone orzeczenie uzasadniło zastosowanie art. 66 u. o. s. tym, że pismo quaestionis stwierdza cesję wierzytelności. Takie uzasadnienie nie jest atoli trafne: w rozpatrywanej sprawie bowiem Zofia Boguszowa zwróciła się pismem quaestionis do Ministerstwa Ref. Roln. o wypłacenie stronie skarżącej należności, jaka będzie Boguszowej przyznana przez Ministerstwo tytułem wynagrodzenia za wywłaszczone grunty, — a zatem nie przeniosła na stronę skarżącą swojej wierzytelności, swoich wszelkich praw ze stosunku prawnego, uzasadniającego wierzytelność. Jakkolwiek uzasadnienie zastosowania art. 66 u. o. s., podane w zaskarżonym orzeczeniu, jest nietrafne, niemniej jednak Trybunał nie dopatrzył się obrazy tego przepisu prawa w zastosowaniu jego w rozpatrywanym wypadku. Według bowiem art. 66 p. 4 u. o. s. podlega opłacie stemplowej, przewidzianej w tym artykule, m. i. pismo, stwierdzające „oddanie rzeczy ruchomej na własność celem spłacenia długu". Przez rzecz ruchomą należy rozumieć także i prawo, co wynika z p. 1 wspomnianego artykułu ustawy. Skoro zaś Boguszowa prawo swoje do należności tytułem wynagrodzenia za wywłaszczone grunty pismem quaestionis przeniosła na stronę skarżącą i skoro uczyniła to celem spłacenia długu, to zachodzą warunki zastosowania art. 66 p. 4 u. o. s. Zauważa się, że zaskarżone orzeczenie uznało, że pismo quaestionis, wręczone stronie skarżącej tj. wierzycielowi, posiada charakter umowy dwustronnej, i że to zapatrywanie władzy nie jest w skardze zwalczane. Zauważa się dalej, że skarga nawet nie twierdzi, by akt quaestionis stwierdzał umowę pełnomocnictwa. Wspomnieć należy również, że należność za wywłaszczone grunty obejmuje, według pisma, rzeczy in genere. Jeśli tedy pozwana władza zastosowała przepis art. 66 u. o. s., to Trybunał nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze obrazy prawa. Również nie dopatrzył się Trybunał obrazy art. 67 p. 1 u. o. s., skoro przepis ten dotyczy umów o sprzedaż, zaś pismo quaestionis nie stwierdza takiej umowy, lecz umowę o oddanie rzeczy ruchomej na własność celem spłacenia długu. Art. 126 nie może znaleźć zastosowania w rozpatrywanej sprawie, w której wszak według treści pisma quaestionis ani nie chodzi o oznaczoną sumę pieniężną, ani o wydanie papierów wartościowych, dających się oznaczyć nie tylko in genere, lecz o należność w żadnym kierunku jeszcze nie oznaczoną.

Z powyższych przyczyn NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2268.

# OPŁATY STEMPLOWE.

## Termin do zgłoszenia wniosku o zwrot opłaty — w przypadku, gdy dopiero po upływie 5 lat stanie się pewne, że warunek zawieszający się nie ziści[1].

**Po upływie pięcioletniego terminu, przewidzianego w zd. 1 ust. 3 art. 49 u. o. s., płatnik nie ma prawa żądania zwrotu opłaty stemplowej, chociażby dopiero po upływie tego terminu stało się pewne, że warunek zawieszający się nie ziści.**

Wyrok NTA z 5 kwietnia 1938 l. rej. 3233/36 w sprawie firmy: Bank Dyskontowy Warszawski Sp. Akc., Oddział we Lwowie przeciw Ministerstwa Skarbu w przedmiocie zwrotu opłaty stemplowej.

Umową najmu z daty Lwów 21 czerwca 1929 właścicielki domu, położonego we Lwowie przy ul. Kilińskiego 3 i ul. Hetmańskiej 12, wynajęły tenże dom Bankowi Małopolskiemu Sp. Akc., Oddział we Lwowie, na okres 6 letni tj. na czas od 21 września 1929 do 21 września 1935 z prawem najmobiorcy przedłużenia najmu na dalszy okres 3 letni tj. do 21 września 1938, przy czym najmobiorca, chcąc z tego prawa skorzystać, winien złożyć odpowiednie oświadczenie listem poleconym wobec jednej ze współwłaścicielek domu najpóźniej na 6 miesięcy przed upływem umówionego 6 letniego okresu najmu. Od powyższej umowy Urząd opłat stemplowych we Lwowie określił kartą wymiarową z 5 lipca 1929 opłatę stemplową od czynszu za okres 9 letni tj. od 21 września 1929 do 21 września 1938, jako podstawy wymiaru.

W podaniu, wniesionym do Izby Skarbowej we Lwowie 12 grudnia 1935, skarżący obecnie Bank, który na skutek fuzji wszedł w prawa Banku Małopolskiego, prosił o uchylenie wymiaru opłaty stemplowej od wymienionej na wstępie umowy za okres od 21 września 1935 do 21 września 1938, uzasadniając swą prośbę tym, że z zastrzeżonego w umowie prawa prolongaty nie skorzystał, wobec czego stosunek najmu uległ w dniu 21 września 1935 rozwiązaniu. Prośby tej nie uwzględniła Izba Skarbowa we Lwowie decyzją z 2 stycznia 1936 z tego powodu, ponieważ wniosek o zwrot opłaty wpłynął do Izby po upływie okresu 5-letniego, zakreślonego w ust. 3 art. 49 u. o. s. Z tego samego powodu nie uwzględniło odwołania Banku Ministerstwo Skarbu decyzją z 16 kwietnia 1936.

---

[1] Por. OPA 366/33, 1293/35.

Decyzja Ministerstwa Skarbu stanowi przedmiot skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Sporna między stronami jest jedynie kwestia, czy władza skarbowa jest obowiązana rozpatrywać merytorycznie okoliczności faktyczne, uzasadniające — zdaniem płatnika — obowiązek zwrotu opłaty, jeśli podanie o zwrot opłaty wpłynęło po upływie 5 lat od dnia, w którym opłatę urzędownie wymierzono. Skarga stoi na stanowisku, że przepisu art. 49 ust. 3 u. o. s. co do sposobu obliczenia okresu 5-letniego do wypadku niniejszego stosować nie można, gdyż ze względu na sytuację faktyczną jego zastosowanie jest wyłączone; przepis ten z samej natury rzeczy odnosi się jedynie do tych wypadków, w których wystąpienie z wnioskiem o zarządzenie zwrotu opłaty w ciągu 5 lat jest możliwe.

Otóż według przepisu, zawartego w art. 49 ust. 3 zd. 1 u. o. s. wniosek o zwrot opłaty, względnie o uchylenie wymiaru, należy złożyć do izby skarbowej w ciągu 5 lat od dnia, w którym opłatę urzędownie wymierzono lub uiszczono bez wymiaru urzędowego. Wyjątek od nakazu, zawartego w powyższym przepisie co do terminu składania wniosku, zawiera zd. 2 ust. 3, a mianowicie, gdy żądanie zwrotu opiera się na orzeczeniu sądowym. W tym jedynym wypadku strona może wystąpić z wnioskiem o zwrot opłaty także po upływie 5-letniego terminu, przewidzianego w zd. 1, jeśli orzeczenie sądowe zostało wydane już po upływie tego terminu, jednak w postępowaniu wszczętym jeszcze przed upływem tegoż terminu. Wniosek winien być w tym wypadku złożony w ciągu 3 miesięcy od chwili uprawomocnienia się orzeczenia sądowego. Skoro ustawa od zasady, wypowiedzianej w zd. 1 ust. 3 art. 49 ustawy, żadnych dalszych wyjątków nie przewiduje, to płatnik w innych wypadkach po upływie 5-letniego terminu nie ma prawa żądać zwrotu opłaty, w szczególności odnosi się to także do wypadku, gdy dopiero po upływie 5-letniego okresu stanie się pewne, iż warunek zawieszający się nie ziści, płatnik bowiem już przez sam fakt upływu 5-letniego terminu utracił prawo do żądania zwrotu uiszczonej opłaty.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

2269.

# OPŁATY STEMPLOWE.

## Termin do zgłoszenia wniosku o zwrot opłaty, opartego na orzeczeniu sądowym[1].

**Wniosek o zwrot opłaty, oparty na orzeczeniu sądowym, należy zgłosić w ciągu trzech miesięcy od chwili uprawomocnienia się orzeczenia także w wypadku, gdy nie tylko rozpoczęcie postępowania, poprzedzającego wydanie orzeczenia, ale także uprawomocnienie się orzeczenia nastąpiło przed upływem pięcioletniego terminu, przewidzianego w zdaniu pierwszym ust. 3 art. 49 u. o. s.** (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 21 maja 1938 l. rej. 3059/36. — Wyrok NTA z 30 maja 1938 l. rej. 3059/36 w sprawie Kazimierza i Wiktorii Dobrowolskich przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zwrotu opłaty stemplowej.

...Skarga podtrzymuje zarzut odwołania, że określony w art. 49 ust. 3 u. o. s. termin do zgłoszenia żądania o zwrot opłaty wynosi we wszystkich wypadkach lat pięć i że ustawa nie ogranicza tego terminu w żadnym wypadku a przeciwnie wskazuje wypadki, kiedy ten termin może być przedłużony; zachodzi to mianowicie w wypadku, gdy ustalenie o niesłuszności pobrania opłaty jest uzależnione od orzeczenia sądowego, wydanego w postępowaniu wszczętym przed upływem pięcioletniego terminu; w wypadku tym nawet mimo upływu pięcioletniego terminu płatnik ma prawo zgłosić żądanie zwrotu opłaty stemplowej.

To stanowisko skargi nie jest atoli trafne.

NTA uchwałą kolegium zwiększonego z 21 maja 1938 ustalił zasadę prawną tej treści, że wniosek o zwrot opłaty, oparty na orzeczeniu sądowym, należy zgłosić w ciągu trzech miesięcy od chwili uprawomocnienia się orzeczenia także w wypadku, gdy nie tylko rozpoczęcie postępowania, poprzedzającego wydanie orzeczenia, ale także uprawomocnienie się orzeczenia nastąpiło przed upływem pięcioletniego terminu, przewidzianego w zdaniu pierwszym ust. 3 art. 49 u. o. s. Podejmując powyższą uchwałę, zgodną zresztą w swej treści z dotychczasową judykaturą Trybunału (por. np. wyrok z 6 lutego 1935 l. rej. 9356/32, OPA 1293/35), NTA miał na uwadze z jednej strony charakter przepisu, zawartego w zdaniu drugim ust. 3 art. 49 u. o. s., z drugiej strony oparł się na gramatycznej jego wykładni.

[1] Por. OPA 1293/35.

W stosunku do przepisu, zawartego w zdaniu pierwszym ust. 3 art. 49 u. o. s., przepis, zawarty w zdaniu drugim, jest przepisem wyjątkowym, określającym wyjątkowy trzymiesięczny termin w miejsce terminu pięcioletniego, który stanowi regułę — w przypadkach, gdy prawo do zwrotu opłaty opiera strona na orzeczeniu sądowym. Ponieważ także wyraźne brzmienie przepisu, zawartego w zdaniu drugim, nie daje żadnej podstawy do ograniczenia zastosowalności oznaczonego w nim trzymiesięcznego terminu tylko do przypadków, gdy upłynął już termin pięcioletni, w którym to wypadku pozostaje stronie otwarty termin trzymiesięczny od daty uprawomocnienia się orzeczenia, przeto należało uznać, że termin trzymiesięczny obowiązuje również w tych przypadkach, w których jego upływ następuje jeszcze w otwartym terminie pięcioletnim....

**2270.**

## OPŁATY STEMPLOWE.

### Uchwała rodzinna znosząca fideikomis.

**Uchwała rodzinna znosząca fideikomis nie korzysta z uwolnienia od opłaty stemplowej przewidzianego w art. 54 p. 1 u. o. s.**

Wyrok NTA z 10 maja 1937 l. rej. 1887/35 w sprawie Kurta Martiniego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Skarżącemu wymierzono nakazem płatniczym z 17 maja 1934 opłatę stemplową przy zastosowaniu art. 52 i 58 oraz 66 u. o. s., podając jako przedmiot opłaty: „uchwałę rodzinną z 19 marca 1930, na podstawie której zniesiono ordynację fam. Martinich na Łukowie i Żernikach, wobec czego stał się... nieograniczonym właścicielem tychże dóbr“. W nakazie płatniczym podano, iż wartość wspomnianych majątków ustala się zgodnie z złożonym zeznaniem na 932.130 zł.

W odwołaniu zarzucono, że do uchwały rodzinnej, znoszącej ordynację familijną Martinich, ma zastosowanie ustawa o podatku spadkowym z 3 czerwca 1906 i wchodzi w tym względzie w zastosowanie § 3 tej ustawy. Skoro art. 54 u. o. s. ustanawia wyjątek dla wypadków unormowanych w ustawie o podatku spadkowym, nie mogą mieć zastosowania przytoczone w nakazie płatniczym artykuły u. o. s. Przy tym jest według art. 54 tej ostatniej ustawy obojętne, czy pismo, co do którego ma zastosowanie ustawa o podatku spadkowym, podlega temu podatkowi, czy też jest od niego zwolnione. Wystarcza, jeżeli dane pismo jest tego rodzaju

pismem, o którym ustawa o podatku spadkowym wspomina, a ten wypadek zachodzi w konkretnej sprawie.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania, ponieważ uchwała quaestionis podlega opłacie stemplowej w wysokości 4% na mocy art. 52 p. 1 i 58 ust. 1 u. o. s. oraz w wysokości 1% na mocy art. 52 ust. ost. Punkt pierwszy art. 54 u. o. s. nie ma w konkretnym wypadku zastosowania, gdyż nabycie nieruchomości wskutek zniesienia ordynacji uchwałą rodzinną nie podpada w ogóle pod przepisy ustawy o podatku spadkowym z 3 czerwca 1906. Z tego też powodu wymiar powyższej opłaty stemplowej jest całkowicie uzasadniony przepisami prawnymi wyżej cytowanymi, jak również powołanymi w nakazie płatniczym.

Skarga zarzuca, że uchwały rodzinne nie podpadają pod przepisy art. 52 p. 2—7 u. o. s., ani nawet pod p. 1 tego artykułu, w szczególności skoro nie zachodzi tu „nabycie" względnie przeniesienie nieruchomości i oczekiwacze nie są pozbywcami a dotychczasowy dzierżyciel nie jest nabywcą, skoro dalej na podstawie takiej uchwały nie ma miejsca powzdanie, wreszcie skoro brak pisma, stwierdzającego umowę, gdyż uchwała rodzinna nie jest umową, lecz aktem prawnym sui generis. Skarga zarzuca również, że gdyby uchwałę rodzinną należało uważać za akt prawny, dotyczący „nabycia" dóbr rodzinnych, należałoby zastosować art. 54 p. 1 u. o. s.

...Rozpoznaniu przez NTA podlegają tylko zarzuty skargi, zwalczające zaskarżone orzeczenie w płaszczyźnie prawnej, właściwej istocie sporu w postępowaniu administracyjnym, tj. czy pismo quaestionis podpada pod przepis art. 54 ust. 1 p. 1 u. o. s. Tej spornej materii dotyczy zarzut skargi, iż „należałoby zastosować art. 54 p. 1 u. o. s., który wyraźnie zwalnia od opłaty stemplowej takie tytuły przejścia własności, które według przepisów o podatkach spadkowym i od darowizn bądź podlegają jednemu z tych podatków, bądź są od nich zwolnione, a t a k i e  w y p a d k i wymienione są w § 3 ustawy z 3 czerwca 1906, cytowanej... w odwołaniu przeciwko nakazowi płatniczemu". Tak ujęty zarzut skargi przedstawia się w istocie jako nie wywiedziony wbrew postanowieniu art. 58 ust. 1 p. 4 rozp. o NTA i wskutek tego nie podlegający rozpoznaniu przez Trybunał. Można go odnieść, w związku z treścią skargi, chyba do przepisu p. 1 § 3 niem. ustawy o podatku spadkowym z 3 czerwca 1906, według którego jako nabycie na wypadek śmierci, należy uważać... to, co nabyte zostaje w przypadku... fideikomisu. W tym atoli znaczeniu zarzut skargi jest bezzasadny, skoro w wypadku quaestionis nabycie nastąpiło nie z tytułu fideikomisu, względnie w ramach właściwych zadaniom tej instytucji, ale właśnie wskutek zniesienia fideikomisu.

Z powyższych przyczyn Trybunał, rozpoznając sprawę w granicach skargi (art. 83 ust. 2 rozp. o NTA), oddalił ją jako nieuzasadnioną.

Zarzut skargi, iż uchwała rodzinna, przewidziana w ustawie z 18 listopada 1921 o dobrach rodzinnych w b. dzielnicy pruskiej (poz. 715 Dz. Ust.) nie jest umową, nasuwa następujące uwagi: Celem rozstrzygnięcia poruszonej kwestii nie można posługiwać się ustawą pruską z 15 lutego 1840 (Zb. ust. pr. str. 20) (przytoczoną w książce Cretschmara: Das Bürgerliche Recht, t. II z 1902 r. str. 191), gdyż na ustawę tę nie powołuje się powołana ustawa polska lecz samodzielnie normuje powzięcie uchwały rodzinnej. Powołana ustawa polska wprawdzie w art. 4 mówi o przedstawicielstwie rodzinnym. Ale już powołany art. 4 przeciwstawia przedstawicielstwo rodzinne dzierżycielowi dóbr rodzinnych, nigdzie zaś ta ustawa nie postanawia, że przedstawicielstwo rodzinne może powziąć uchwałę, znoszącą fideikomis. Już z tego wynika, że uchwała rodzinna nie jest jednostronnym oświadczeniem woli (oświadczeniem woli jednego podmiotu prawnego, chociaż dochodzącym do skutku drogą oświadczenia woli większej ilości osób, działających jednak nie we własnym imieniu lecz jako organa podmiotu prawnego zbiorowego). Nie jest uchwała rodzinna czymś, co by się dało przyrównać do uchwały walnego zgromadzenia stowarzyszenia lub spółki akcyjnej. Nie tylko bowiem z powołanej ustawy polskiej nie da się w żaden sposób wysnuć wniosek, iż w postępowaniu unormowanym tą ustawą występuje rodzina jako podmiot prawny, ale nawet ustawa ta zawiera wyraźne postanowienia, z których wynika, że osoby, dopuszczone do udziału w powzięciu uchwały rodzinnej, działają w imieniu własnym. Wynika to mianowicie z przewidzianej w art. 6 ust. 1 konieczności zgody dwóch osób, które są najbliższymi z kolei do następstwa uprawnionymi, ale też z zasadniczego wyłączenia linii żeńskiej i dopuszczenia jej tylko o tyle, o ile w linii tej znajdują się osoby, co do których istnieje duże prawdopodobieństwo, że doszłyby do użytkowania fideikomisu, głównie zaś z art. 7 ust. 1 p. a), w myśl którego władza nadzorcza ma czuwać nad tym, by p o s z c z e g ó l n i członkowie rodziny nie byli pokrzywdzeni. Że zniesienie fideikomisu może nastąpić wbrew odmiennej opinii niektórych członków rodziny, nie odbiera uchwale rodzinnej charakteru umowy, jak to wynika z porównania tak skonstruowanej umowy rodzinnej z enuncjacją, przewidzianą w § 745 k. c. A zatem uchwała rodzinna jest u m o w ą: pomiędzy tym, który na skutek zniesienia fideikomisu otrzyma własność nieograniczoną, (jest nim zazwyczaj ostatni dzierżyciel fideikomisu), a ekspektantami, którzy na skutek zniesienia fideikomisu tracą swoje warunkowe prawa. Że taka jest istota uchwały rodzinnej, wynika też z faktu, iż ekspektanci, zrzekający się swoich praw warunkowych, otrzymują zazwyczaj odszkodowanie od osoby, nabywającej własność nieograniczoną. Nawet w razie przyjęcia tezy, iż mamy do czynienia z rodziną jako ze zorganizowanym podmiotem prawnym, nie możnaby dotychczasowego dzierżyciela fideikomisu uważać za organ owego podmiotu prawnego, lecz należałoby i w tym wypadku ustalić, że istnieją dwie strony: rodzina i dzierżyciel. Wynika to również z § 72 i 73 Allgemeines Landrecht cz. II tyt. 4 (jeszcze obowiązujących na mocy art. 89 pruskiej ustawy wykonawczej do kod. cyw. — Cretschmar l. c. str. 190), które wyraźnie przeciwstawiają rodzinę dzierżycielowi fideikomisu.

Co się tyczy istoty uprawnień dzierżyciela fideikomisu, określa ją powołany § 72 Allgemeines Landrecht wyrażeniem „das nutzbare Eigenthum“ a § 74 postanawia: „Die Rechte und Pflichten des Fideikommissbesitzers sind... nach den Vorschriften der Gesetze von nutzbarem Eigenthume zu beurteilen“. Z tego wynika, że dzierżycielowi służy tylko użytkowanie (§ 1030 k. c.) a zatem nabycie przez niego własności nieograniczonej posiada cechy umowy, przewidzianej w art. 52 p. 1 u. o. s.

*Achilles Rosenkranz*

2271.

# OPŁATY STEMPLOWE.

## Podanie o wpis do rejestru spółki[1].

**Podanie o wpis do rejestru spółki, nie zawierające istotnych znamion umowy o zawiązanie spółki, nie jest pismem stwierdzającym umowę objętą art. 105 ust. 1 u. o. s.** (Teza).

Wyrok NTA z 2 marca 1938 l. rej. 240/36 w sprawie firmy: M. Schwanenfeld i S-ka Fabryka octu spirytusowego w Tarnowie przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Maurycy Schwanenfeld i tow. we wniesionym do Sądu Okręgowego w Tarnowie w 1931 r. piśmie o wpisanie do rejestru jawnych spółek podali, że zawarto jawną spółkę handlową p. f. M. Schwanenfeld i S-ka, i zaznaczyli, iż „dla stosowalności opłaty stemplowej do niniejszego podania podajemy, że kapitał zakładowy w każdym razie 50.000 zł nie przekracza".

Nakazem płatniczym wymierzono od podania do Sądu o wpis do rejestru handlowego wspomnianej spółki opłatę stemplową, stosując art. 105 u. o. s. i biorąc za podstawę wymiaru kwotę 50.000 zł. Poza tym wymierzono podwyżkę w wysokości 5.000 zł.

W odwołaniu zwalczano tak wymiar opłaty i podwyżki, jak i ustalenie podstawy wymiaru opłaty. W szczególności zarzucono, że brak w podaniu istotnych wymogów umowy spółki, a przede wszystkim określenia stosunku udziałów spólników. Dalej zarzucono, że w podaniu nie oznaczono kapitału zakładowego, który w rzeczywistości wynosi 5.000 zł, a klauzulę co do nieprzekroczenia przez kapitał zakładowy 50.000 zł umieszczono w podaniu z uwagi na stopniowanie opłaty rejestrowej (do 50.000 zł — 120 zł, zaś ponad tę kwotę stawka wyższa), przy czym zaszła omyłka w podaniu, gdyż zamiast „5.000 zł" napisano „50.000 zł".

Zaskarżonym orzeczeniem uwzględniono odwołanie o tyle, że zniżono stawkę i zmniejszono podwyżkę do 50 zł. Na wywody odwołania orzeczenie zauważyło, że wymiar sprostowanej opłaty jest uzasadniony w przepisach art. 1, 15, 20, 42 i 105 u. o. s. oraz że dochodzenia nie wykazały, by wniesiono do Sądu Okręgowego w Tarnowie podanie o sprostowanie kapitału zakładowego na kwotę 5.000 zł (o którym to podaniu była mowa w odwołaniu).

---

[1] Por. OPA 540/34.

NTA rozważył:

Według ust. 1 art. 105 u. o. s. pisma, stwierdzające umowę o zawiązanie spółki, nie wymienionej w poprzednich artykułach rozdz. XIX tej ustawy, podlegają opłacie procentowej, w tym przepisie przewidzianej. Nie jest sporne w sprawie, że powyższy przepis znajduje zastosowanie do jawnych spółek handlowych, jaką jest skarżąca spółka. Według ust. 2 art. 105 do pism, stwierdzających umowę o zawiązanie spółki, zalicza się też podanie o wpis umowy do rejestru handlowego. O ile chodzi o wspomniany wpis, to w rozpatrywanej sprawie wchodzą w zastosowanie postanowienia austr. kodeksu handlowego, w szczególności jego art. 86.

Postanowienia tego artykułu statuują w ust. 1 obowiązek zgłoszenia do rejestru handlowego zawiązania jawnej spółki handlowej, zaś w ust. 2 stanowią, jakie dane wpis musi zawierać.

W rozpatrywanej sprawie jest niesporne, że umowę o zawiązanie spółki zawarto ustnie. Skarga zarzuca, że skoro podanie o wpis nie zawierało, poza danymi przeznaczonymi do wpisu, żadnych innych istotnych części umowy spółki, w szczególności też określenia wysokości udziału poszczególnych spólników, — to nawet, gdyby w podaniu tym był oznaczony kapitał zakładowy, której to okoliczności faktycznej skarga przeczy, nie miałoby się do czynienia z podaniem o wpis u m o w y do rejestru handlowego. Odpowiedź pozwanej władzy na skargę przeciwstawia stanowisku skargi zapatrywanie, że wymiar opłaty z art. 105 u. o. s. jest uzasadniony przez wniesienie do Sądu Handlowego podania spólników o wpis do rejestru handlowego spółki, oraz twierdzi, że w podaniu zawarto dane potrzebne do wymiaru, a mianowicie uwidoczniono, że wysokość kapitału zakładowego nie przekracza 50.000 zł.

Otóż podnieść przede wszystkim należy, że przedmiotem opłaty z art. 105 u. o. s. są pisma stwierdzające u m o w ę o zawiązanie spółki, ust. 2 tego artykułu zalicza do pism takich podanie o wpis u m o w y do rejestru handlowego. Nietrafny jest tedy pogląd władzy pozwanej, iż art. 105 czyni przedmiotem opłaty podanie o wpis do rejestru handlowego „spółki". Brak podstaw w art. 105, zdolnych uzasadnić zapatrywanie, że przepis ten stwarza fikcję, iż każde podanie o wpis do rejestru spółki, choćby ono nie zawierało istotnych znamion umowy o zawiązanie spółki, zalicza się do pism stwierdzających umowę o zawiązanie spółki. Wszak ustawodawca w ust. 3 tego artykułu mówi o zapisaniu do rejestru „zawiązania spółki", z czego wynika, że artykuł ten przeprowadza dystynkcję między pojęciami prawnymi, traktowanymi jednolicie w odpowiedzi na skargę. Zauważa się, że ust. 3 art. 105 nie dotyczy z natury rzeczy wypadków, w których opłata w ogóle się nie należy.

Było więc obowiązkiem pozwanej władzy zarzut odwołania, iż podanie o wpis nie zawierało istotnych znamion umowy o zawiązanie spółki,

rozpatrzyć pod kątem widzenia instytucji prawnej spółek w rodzaju skarżącej i z nim w zaskarżonym orzeczeniu się rozprawić. Nieuczynienie zadość temu obowiązkowi Trybunał uznał za istotną wadliwość postępowania....

Zauważa się, że brzmienie ustępu podania o wpis, dotyczącego kapitału zakładowego, nie daje podstawy do uznania, iż strona oznaczyła w tym podaniu wysokość kapitału zakładowego na 50.000 zł. Wszak w określeniu, że „kapitał zakładowy w każdym razie 50.000 zł nie przekracza“, zawartym w podaniu o wpis, mieści się cała skala możliwej wysokości tego kapitału — aż do kwoty 50.000 zł jako możliwie maksymalnej. Wola zaś strony przy określeniu kapitału zakładowego w sposób, zastosowany w podaniu, staje się przejrzystą na tle powołanych w odwołaniu przepisów o opłatach w postępowaniu rejestrowym, mianowicie w kierunku nie pokrywającym się z owym, jaki nadaje jej władza przyjmując, że w podaniu strona podała, jako płatnik opłaty stemplowej, wysokość kapitału zakładowego na 50.000 zł.

2272.

# EGZEKUCJA DANIN PUBLICZNYCH.

## Zajęcie wierzytelności płatnika na pokrycie zaległych podatków — dochodzenie zajętej wierzytelności.

**Płatnik, którego wierzytelność została przez urząd skarbowy zajęta na pokrycie zaległych podatków, może dochodzić sądownie przeciw swemu dłużnikowi zapłaty swej należności do rąk urzędu skarbowego.**

Wyrok SN z 19 stycznia 1938 C. II. 2264/37 w sprawie Róży Schächter przeciw Simonowi Soblowi i innym o 540 zł.

Skardze kasacyjnej powódki, opartej tylko na podstawie zaskarżenia z l. 1 art. 426 k. p. c., nie można odmówić słuszności.

Według ustaleń powódce przysługuje do pozwanych wierzytelność z tytułu czynszu najmu lokalu sklepowego w kwocie 540 zł zpn. Wierzytelność tę zajął I Urząd Skarbowy w Przemyślu postanowieniem z 28 sierpnia 1936 na pokrycie należnych od powódki podatków.

Powódka domagała się w pozwie zasądzenia solidarnie od pozwanych na jej rzecz powyższej wierzytelności 540 zł zpn. w ten sposób, że pozwani winni zapłacić tę kwotę I Urzędowi Skarbowemu w Przemyślu lub złożyć ją do depozytu sądowego.

Sąd I instancji orzekł w myśl żądania pozwu, a Sąd II instancji zmienił wyrok sądu I instancji i oddalił powództwo, wychodząc z założenia prawnego, że w myśl art. 631 pr. egz. dłużnikowi nie wolno rozporządzać zajętą wierzytelnością oraz że wierzyciel do przypadającej mu sumy może z mocy samego zajęcia wykonywać wszelkie prawa dłużnika celem poszukiwania zajętej sumy.

To stanowisko prawne sądu II instancji nie jest trafne.

Przede wszystkim powołane przepisy art. 631 pr. egz. nie mają tu wprost zastosowania, lecz co najwyżej przez analogię. Przepisy te odnoszą się do egzekucyjnego zajęcia, unormowanego przez prawo egzekucyjne, w przypadku chodzi o egzekucję władz skarbowych według przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust. o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych.

Przepisy § 100 i 108 powołanego rozporządzenia, podobnie jak i art. 631 i 637 pr. egz., normują zajęcie wierzytelności w ten sposób, że zajęcie jest dokonane z chwilą doręczenia wezwania dłużnikowi zajętej wierzytelności, aby należnej od niego sumy nie uiszczał zobowiązanemu, lecz należne sumy wpłacił urzędowi skarbowemu lub złożył do depozytu sądowego, i urząd skarbowy do wysokości poszukiwanej należności może z mocy zajęcia wykonać wszelkie prawa zobowiązanego, celem poszukiwania zajętej sumy lub świadczenia.

Powódka nie żąda od pozwanych zapłaty zaskarżonej sumy do rąk własnych, lecz aby pozwani sumę jej należną zapłacili I Urzędowi Skarbowemu w Przemyślu lub złożyli do depozytu sądowego, zgodnie z przepisami powołanego rozporządzenia, a że powódka żąda zapłaty na jej rachunek, to jest słuszne, bo przecież ona dłużna jest podatek i suma zaskarżona ma ten podatek pokryć.

Zajęcie więc przez Urząd Skarbowy wierzytelności powódki, przysługującej jej od pozwanych, nie stoi na przeszkodzie dochodzeniu tej wierzytelności przez powódkę na rzecz Urzędu Skarbowego, gdyż ten ostatni tylko tego samego mógłby się domagać i powódka w ten sposób niejako wyręcza w dochodzeniu wierzytelności Urząd Skarbowy.

Powódka — jak w skardze kasacyjnej słusznie podnosi — ma oczywisty interes prawny w tym, by ustalić tytuł egzekucyjny swego dłużnika do zapłaty wierzytelności i przez to zapobiec przedawnieniu, utracie prawa zastawu na ruchomościach, znajdujących się w wynajętym lokalu (art. 386 k. z.), a wreszcie uwolnić się od długu podatkowego.

Pozwani jako dłużnicy powódki nie mają płacić zaskarżonej wierzytelności do rąk powódki, więc nie są narażeni na żadną szkodę lub ponowną zapłatę.

W tym stanie rzeczy na zasadzie art. 439, 408 § 1 i 441 k. p. c. SN, uwzględniając skargę kasacyjną powódki, zmienił zaskarżony wyrok

w ust. II i III i przywrócił do mocy prawnej wyrok Sądu I instancji w ust. 1 i 3, którym pozwani zasądzeni zostali na zapłacenie powódce kwoty 540 zł z odsetkami i kosztami do rąk Urzędu Skarbowego lub przez złożenie do depozytu sądowego.

### 2273.

## UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

### Osoby podlegające obowiązkowi ubezpieczenia: Pojęcie czynności nadzorczych.

**Pod pojęcie czynności nadzorczych w rozumieniu art. 3 p. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. podpada także nadzór zwykły, nie połączony z instruowaniem robotników, dysponowaniem ich pracą i odpowiedzialnością za nią.** (Teza).

Wyrok NTA z 17 stycznia 1938 l. rej. 7731/32 w sprawie Beniamina Glattera przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia.

Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysł. we Lwowie orzeczeniem z 18 września 1930 stwierdził, że Beniamin Glatter z tytułu swego zatrudnienia w charakterze manipulanta lasowego w Galicyjskiej Spółce dla przemysłu drzewnego w Kutach podlega od 15 maja 1928 obowiązkowi ubezpieczenia w myśl rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust.

Urząd Wojewódzki w Stanisławowie decyzją z 13 lipca 1931 nie uwzględnił odwołania wymienionej spółki, a Ministerstwo Opieki Społ. orzeczeniem z 9 czerwca 1932, wydanym w załatwieniu dalszego odwołania tej spółki, uchyliło decyzję Urzędu Wojewódzkiego jako prawnie nieuzasadnioną, gdyż Glatter nie może być uważany za pracownika umysłowego w rozumieniu art. 3 rozporządzenia z 24 listopada 1927. W tym ostatnim względzie Ministerstwo zaznaczyło, że Glatter, jak to wynika z jego własnych oświadczeń w łączności z zeznaniami robotników, którzy pracowali pod jego dozorem, pełnił funkcje zwykłego dozorcy robotników, gdyż nie instruował ich, pracą ich nie dysponował i nie był za nią odpowiedzialny.

Na to orzeczenie min. wniósł Glatter skargę do NTA, który rozpatrując sprawę w granicach tejże skargi rozważył co następuje:

Jak okazuje się z przytoczonych wyżej motywów zaskarżonego orzeczenia, Ministerstwo przyjęło p. 1 art. 3 rozporządzenia z 24 listopada 1927

za prawną podstawę oceny, czy skarżący jest pracownikiem umysłowym. Według tego przepisu pracownikami umysłowymi są osoby spełniające czynności administracyjne i nadzorcze. Zdaniem Ministerstwa nie wchodzi przy tym pod uwagę nadzór zwykły, za który Ministerstwo uważa nadzór nie połączony z instruowaniem robotników, dysponowaniem ich pracą i odpowiedzialnością za nią.

To zapatrywanie Ministerstwa nie jest trafne. Istoty bowiem czynności administracyjnych i nadzorczych, o których mowa w art. 3 p. 1, prawodawca bliżej nie określił. Zawarte w tym przepisie wyliczenie szeregu rodzajów zatrudnienia jest tylko przykładowe. W następstwie zaś tego uznać należy, że prawodawca ma na myśli czynności administracyjne i nadzorcze w znaczeniu naturalnym, a więc w znaczeniu nadawanym im zwyczajnie w mowie potocznej. W tym zaś znaczeniu pod pojęcie tych czynności podpada wszelki nadzór, a więc także nadzór uważany przez Ministerstwo za zwykły, oczywiście z zastrzeżeniem, że czynności nadzorcze są same względnie w łączności z czynnościami administracyjnymi głównym zajęciem danej osoby, a w szczególności, że wysiłek umysłowy, którego wymaga wykonywanie nadzoru, ma przewagę nad wysiłkiem fizycznym, związanym ewentualnie z jej pracą (chodzenie, stanie, patrzenie itp.). W razie przeciwnym główna byłaby praca fizyczna, a z tego powodu dana osoba nie byłaby w ogóle pracownikiem umysłowym w rozumieniu art. 3.

Okoliczność więc, że skarżący nie instruował robotników, nie dysponował ich pracą i nie był za nią odpowiedzialny, gdyby nawet była udowodniona, nie byłaby przeszkodą do uznania go za pracownika umysłowego. Gdy zaś Ministerstwo zajęło w tym względzie odmienne stanowisko i w następstwie tego odmówiło uznania skarżącego za podlegającego obowiązkowi ubezpieczenia, należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem, nie przesądzając jeszcze bynajmniej kwestii, czy co do skarżącego spełnione są warunki do uznania go za pracownika umysłowego.

## 2274.

## UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

### Renta inwalidzka: Niezdolność do wykonywania zawodu; zawód sekwestratora.

**Zajęcie sekwestratora może być uznane za samoistny zawód w rozumieniu rozporządzenia o ubezp. prac. umysł. z 24 listopada 1927.** (Teza).

Wyrok NTA z 22 marca 1938 l. rej. 4877/36 w sprawie Zakładu Ubez-

pieczeń Społ. w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie ubezpieczenia Alfonsa Białasa.

...Białas w 1935 r. zgłosił do Zakładu Ubezpieczeń Społ. roszczenie o rentę inwalidzką.

Zakład decyzją z 26 listopada 1935 oddalił roszczenie Białasa wskazując, że z zawodu on jest biuralistą, a do tego zawodu jest on zdolny w rozumieniu art. 22 ust. 3 i 4 rozporządzenia o ubezp. prac. umysł.

Wojewoda, do którego Białas się odwołał, decyzją z 17 lutego 1936 uchylił orzeczenie Zakładu. Wojewoda w uzasadnieniu, powołując się na dodatkowo przeprowadzone postępowanie wyjaśniające, zaznaczył m. i., że Białas w czasie od 1 czerwca 1928 do 31 marca 1934 zatrudniony był w charakterze sekwestratora, co nie jest równoznaczne z zawodem biuralisty, a cierpienie, stwierdzone u Białasa, spowodowało utratę zdolności do pracy w zawodzie sekwestratora powyżej 50%.

Odwołania Zakładu od powyższej decyzji Ministerstwo Opieki Społ. orzeczeniem z 17 lipca 1936 nie uwzględniło. Ministerstwo powołało się na motywy pierwszej instancji i zaznaczyło m. i., że wbrew twierdzeniom odwołującego się Zakładu zawód sekwestratora nie jest równoznaczny z zawodem kancelisty, gdyż czynności sekwestratora zbliżone są do czynności inkasenta, który to zawód uważany jest za samodzielny....

Na to orzeczenie wniósł skargę Zakład Ubezpieczeń Społ., podnosząc..., że nie ma podstawy do przyjęcia, że czynności sekwestratora na równi z czynnościami innych typów biuralistów np. archiwisty, kontrolera, inkasenta itp. stanowią odrębny zawód w rozumieniu art. 22 rozporządzenia....

NTA rozważył co następuje:

Ustawodawca bliżej pojęcia zawodu w rozporządzeniu o ubezp. prac. umysł. nie określił, a więc miał na względzie pojęcie to w potocznym znaczeniu. W tym znaczeniu za zawód może być uznane niewątpliwie stałe zajęcie, do wykonywania którego potrzebne jest posiadanie specjalnych kwalifikacyj, nabywanych w drodze fachowego wykształcenia ewentualnie uzależnionych także, lub też wyłącznie, od stosownych osobistych uzdolnień. Ustawodawca te momenty cyt. rozporządzeniem zaakcentował, wskazując w art. 22 ust. ost., że przede wszystkim należy brać pod uwagę fachowe wykształcenie, względnie, jak określił w art. 65, dostateczne przygotowanie. Otóż jeśli w sprawie niniejszej skarżący Zakład nie zaprzecza, że do wykonywania zajęcia sekwestratora wymagane są inne niż dla poszczególnych typów biuralistów kwalifikacje osobiste, których Białas nie posiada, to nieuzasadniony jest zarzut, że władza pozwana niesłusznie potraktowała zajęcie sekwestratora jako samoistny zawód w rozumieniu rozp. o ubezp. prac. umysł., a nie jako pewną tylko odmianę czynności w ramach zawodu biuralisty....

2275.

# UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

## Renta sieroca: Pojęcie niezdolności do zarobkowania.

**Niezdolna do zarobkowania w rozumieniu art. 28 ust. 3 rozporządzenia o ubezp. prac. umysł. (poz. 911/27 Dz. Ust.) jest osoba, która wskutek ułomności cielesnej lub umysłowej jest w ogóle niezdolna do pracy w jakimkolwiek zawodzie, albo jest wprawdzie w zasadzie zdolna do pracy w poszczególnym zawodzie, lecz zdolność ta jest mniejsza od połowy zdolności osób zdrowych fizycznie i umysłowo.** (Teza).

Wyrok NTA z 3 marca 1938 l. rej. 3685/36 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Społ. w Warszawie przeciw Komisariatowi Rządu na m. st. Warszawę w przedmiocie zasiłku dla Józefa S. z powodu braku pracy.

...W rozporządzeniu z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. prawodawca nie określił bezpośrednio pojęcia niezdolności do zarobkowania, o której mowa w ust. 3 art. 28 tego rozporządzenia. Wobec tego wymaga wyjaśnienia kwestia stopnia tej niezdolności, a także kwestia, czy chodzi o niezdolność zarobkowania jakąś tylko specjalną pracą lub w jakimś specjalnym zawodzie, czy też jakąkolwiek bądź pracą.

Gdyby prawodawca miał na myśli niezdolność do zarobkowania jakąś specjalną tylko pracą lub w jakimś specjalnym zawodzie, byłby dał temu wyraz tak, jak to np. uczynił w art. 18 lub w art. 22. Tego jednak prawodawca nie uczynił, a wobec tego przyjąć należy, że niezdolność do zarobkowania w rozumieniu art. 28 ust. 3 oznacza niezdolność do wykonywania pracy zarobkowej w jakimkolwiek bądź zawodzie. Rzecz jasna jednak, że pod uwagę wchodzić może tylko praca nieszkodliwa dla zdrowia i obyczajności. W tym względzie miarodajne są warunki z art. 18 w drodze analogii.

O ile chodzi o kwestię stopnia niezdolności, to stwierdzić należy, że z brzmienia art. 28 ust. 3 nie wynika, by wymagana była zupełna, a więc 100% niezdolność. Natomiast z art. 22 okazuje się, że prawodawca uważa osoby, posiadające ze względu na stan zdrowia mniej niż połowę zdolności osób zdrowych fizycznie i umysłowo o podobnym zakresie zdolności zawodowych, za niezdolne do wykonywania zawodu.

Niezdolna do zarobkowania w rozumieniu art. 28 ust. 3 rozp. jest więc osoba, która wskutek ułomności cielesnej lub umysłowej jest w ogóle niezdolna do pracy w jakimkolwiek zawodzie, albo jest wprawdzie w zasadzie zdolna do pracy w poszczególnym zawodzie, lecz zdolność ta jest mniejsza od połowy zdolności osób zdrowych fizycznie i umysłowo.

Wobec powyższego Trybunał nie dopatrzył się zarzuconej w skardze nielegalności zaskarżonego orzeczenia w tym, że opinia lekarska, na której oparła się władza pozwana, nie stwierdza całkowitej 100% niezdolności Anny K. [pasierbicy Józefa S.] do zarobkowania po osiągnięciu przez nią 18 lat życia.

We wspomnianej opinii, jak to skarżący przytacza w skardze, stwierdzono, że obecnie Anna K. posiada mowę niewyraźną, słuchu zaś nie posiada, co, zdaniem lekarza, oczywiście bardzo ogranicza jej możliwości zarobkowe.

Pojęcie „możliwości zarobkowe" w zasadzie nie pokrywa się wprawdzie z pojęciem „zdolność do zarobkowania", z przytoczonej jednak opinii lekarskiej niedwuznacznie wynika, że w danym wypadku chodzi o możliwości zarobkowe w znaczeniu właśnie posiadania zdolności do zarobkowania. W tym więc względzie nie można dopatrzyć się w stanowisku pozwanej władzy niezgodności z powyższą opinią lekarską....

**2276.**

## SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

### Zgłoszenie rozpoczęcia prowadzenia samoistnego rzemiosła[1].

**Wniesienie do izby rzemieślniczej prośby o udzielenie dyspensy od wykazania się formalnymi warunkami uzdolnienia nie jest zgłoszeniem rzemiosła w znaczeniu art. 7 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 7 czerwca 1927 o prawie przemysłowym, skoro zgłoszenie to musi zawierać albo formalne dowody uzdolnienia albo też zwolnienie, uzyskane od właściwego czynnika, od wykazania tych dowodów.**

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 15 marca 1938 3 K. 2032/37.

...Zarzut oparty na twierdzeniu, że władze przemysłowe zawsze kwalifikowały wykonywane przez oskarżonego rzemiosło jako rymarstwo, jest pozbawione podstawy faktycznej. Okoliczność bowiem, iż władze przemysłowe przyjmowały do wiadomości zgłoszenie oskarżonego, że wykonuje on tylko rymarstwo, nie stanowi jeszcze uznania ze strony tych władz jego rzemiosła za wyłącznie rymarskie. Nie ulega wątpliwości, że oskarżony ani przed wejściem w życie ustawy przemysłowej ani po wej-

[1] Por. OPA 1923/37, 1924/37, 2174/38.

ściu jej w życie nie zgłosił wykonywania garbarstwa. Jest także faktem, że oskarżony nie posiada formalnych warunków do wykonywania tego zawodu. Fakt bowiem, iż oskarżony wniósł do Izby Rzemieślniczej 9 grudnia 1935 prośbę o udzielenie mu dyspensy od wykazania się formalnymi warunkami uzdolnienia, nie jest zgłoszeniem rzemiosła w znaczeniu art. 7 ustawy przemysłowej, gdyż zgłoszenie to musi zawierać albo formalne dowody uzdolnienia, albo też zwolnienie uzyskane od właściwego czynnika od wykazania tych dowodów. Toteż oskarżony, wykonując w r. 1936 rzemiosło garbarskie mimo niezgłoszenia w sposób i pod warunkami w ustawie przepisanymi, wykonywał je bezprawnie. Nie może powoływać się oskarżony na przepis art. 3 ust. 2 prawa przemysłowego, gdyż przepis ten odnosi się do prowadzenia przemysłu na podstawie przepisów dawniejszych, oskarżony zaś, wykonując rzemiosło, będące (rzekomo) tylko rymarstwem, nie miał żadnych nabytych praw do wykonywania także i rzemiosła garbarskiego. Zarzuty kasacji, o ile mieszczą się w ramach określonych przepisem art. 511 k. p. k., są zatem bezzasadne. Pozostałe zarzuty nie mogą być rozpatrywane.

## 2277.

## SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

### Przedsiębiorstwa sprzedaży i wynajmu filmów, które powstały faktycznie przed ogłoszeniem ustawy o filmach z 1934 r. — wymóg koncesji[1].

**Przedsiębiorstwo sprzedaży i wynajmu filmów, które powstało faktycznie przed ogłoszeniem ustawy z 13 marca 1934 poz. 323 Dz. Ust., lecz nie zostało w myśl art. 7 prawa przemysłowego (poz. 468/27 Dz. Ust.) zgłoszone u władzy przemysłowej, wymaga w myśl art. 2 i 29 wspomnianej wyżej ustawy z 13 marca 1934 uzyskania koncesji.** (Teza).

Wyrok NTA z 3 grudnia 1937 l. rej. 3659/35 w sprawie firmy: Biuro Kinematograficzne „Parlofilm" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Ministerstwu Przemysłu i Handlu w przedmiocie rejestracji przedsiębiorstwa.

W podaniu do Komisariatu Rządu na m. st. Warszawę z 9 października 1934 Biuro Kinematograficzne „Parlofilm" Sp. z ogr. odp. zgłosiło na

---

[1] Por. OPA 1920/37.

zasadzie art. 29 ust. 2 ustawy z 13 marca 1934 poz. 323 Dz. Ust. i rozp. wykon. Ministra Przemysłu i Handlu z 18 sierpnia 1934 poz. 708 Dz. Ust. do zarejestrowania prowadzone pod wymienioną firmą przedsiębiorstwo sprzedaży i wynajmu filmów. W zgłoszeniu firma podała wymagane § 2 cyt. rozp. min. dane, dotyczące wymienionego przedsiębiorstwa, i dołączyła wyciąg z rejestru handlowego Sądu Okręgowego w Warszawie. Zażądanego pismem Komisariatu Rządu z 10 października 1934 potwierdzenia przez Zarząd Miejski m. st. Warszawy zgłoszenia prowadzenia rzeczonego przedsiębiorstwa przed dniem ogłoszenia powołanej ustawy, jak wykazują akta administracyjne, petentka nie przedstawiła, natomiast złożyła przy podaniu z 29 października 1934 świadectwo przemysłowe, wykupione 31 stycznia 1933, z wyjaśnieniem, że świadectwo to może również służyć za dowód rozpoczęcia działalności przedsiębiorstwa i że „żadna ustawa nie stanowi, że o powstaniu przedsiębiorstwa decyduje dopiero zgłoszenie prowadzenia przedsiębiorstwa, potwierdzone przez Zarząd Miejski m. st. Warszawy, czy inną władzę przemysłową“.

Decyzją z 6 listopada 1934 Komisariat Rządu odmówił wydania potwierdzenia o uczynieniu zadość obowiązkowi rejestracji wymienionego przedsiębiorstwa, uzasadniając odmowę tym, że firma pomimo wezwania z 10 października 1934 nie udowodniła istnienia przedsiębiorstwa przed dniem ogłoszenia ustawy z 13 marca 1934, a z przedstawionych dokumentów żaden nie może zastąpić jedynego dowodu legalnego istnienia przedsiębiorstwa, jaki ustanawia art. 7 prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust. w brzmieniu znowelizowanym ustawą z 10 marca 1934 poz. 350 Dz. Ust., tj. potwierdzenia zgłoszenia przedsiębiorstwa przez władzę przemysłową.

Od tej decyzji firma „Parlofilm“ odwołała się do Ministerstwa Przemysłu i Handlu, które orzeczeniem z 20 lutego 1935 odwołania nie uwzględniło. . . .

. . . Przystępując do rozpatrzenia wywodów skargi, NTA nie mógł uznać za trafne wyrażonego w nich zapatrywania, że dla uzyskania przewidzianego w art. 29 ust. 2 ustawy o filmach i ich wyświetlaniu z 13 marca 1934 poz. 323 Dz. Ust. uprawnienia nie jest konieczne legalne prowadzenie przedsiębiorstwa, a wystarcza jedynie sam fakt jego istnienia w dniu ogłoszenia powołanej ustawy. Z treści bowiem art. 29 ust. 1 i 2 wymienionej ustawy wynika, że przepisy te, zwalniając w drodze wyjątku przedsiębiorstwa sprzedaży i wynajmu filmów, powstałe przed ogłoszeniem tej ustawy, od ustanowionego w art. 2 obowiązku uzyskania koncesji wojewódzkiej władzy przemysłowej na ich prowadzenie i poddając zamiast tego rzeczone przedsiębiorstwa zwykłemu zarejestrowaniu, nie miały bynajmniej na celu zalegalizowania wszystkich przedsiębiorstw faktycznie istniejących przed ogłoszeniem cyt. ustawy, lecz, jak to wy-

raźnie zaznaczono w ust. 1 art. 29, tylko tych, które nabyły prawa do wykonywania rzeczonego przemysłu na mocy poprzednio obowiązujących w tej dziedzinie przepisów, a więc tylko takich przedsiębiorstw, które w chwili ogłoszenia wspomnianej ustawy, uznającej tego rodzaju przedsiębiorstwo za przemysł koncesjonowany, istniały legalnie jako przedsiębiorstwa przemysłu wolnego. W danym wypadku, jak wynika z przedstawionego wyżej stanu sprawy, nie jest sporne między stronami, że przed powołaną wyżej ustawą o filmach i ich wyświetlaniu, która w myśl art. 34 weszła w życie z dniem 30 lipca 1934, prowadzone przez skarżącą firmę przedsiębiorstwo sprzedaży i wynajmu filmów, jako nie objęte art. 8 cyt. wyżej prawa przemysłowego, nie było przemysłem koncesjonowanym, lecz stanowiło rodzaj przemysłu wolnego ze stałą siedzibą. Jako przemysł wolny ze stałą siedzibą przedsiębiorstwo quaestionis nie wymagało wprawdzie dla założenia go uzyskania uprzedniego zezwolenia władzy przemysłowej, jednakowoż podlegało z chwilą rozpoczęcia go zgłoszeniu w myśl art. 7 tegoż prawa przemysłowego, stanowiącego, że kto rozpoczyna prowadzenie przemysłu ze stałą siedzibą nie należącego do przemysłów koncesjonowanych, winien donieść o tym równocześnie władzy przemysłowej I instancji. Zapatrywania skarżącej firmy, jakoby przytoczony przepis art. 7 prawa przemysłowego, jako przepis porządkowy, nie miał żadnego znaczenia dla legalnego istnienia przedsiębiorstwa, ponieważ cyt. artykuł przed zmianą, wprowadzoną do jego tekstu ustawą z 10 marca 1934 poz. 350 Dz. Ust., nie przewidywał w ogóle możności sprzeciwu ze strony władzy przemysłowej, która w myśl zawartego w tym artykule wyraźnego postanowienia obowiązana była potwierdzić zgłoszenie — jest nietrafne, gdyż, jak to już orzekł NTA w wyroku z 27 stycznia 1931 l. rej. 4628/28, władza przemysłowa mogła nie przyjąć do wiadomości zgłoszenia, jeżeli ono nie odpowiadało wymogom art. 6 prawa przemysłowego. Z powyższego wynika, że za legalnie istniejące przedsiębiorstwo wolnego przemysłu ze stałą siedzibą należy uważać tylko takie, które było prowadzone z wiedzą o tym odnośnej władzy przemysłowej i bez sprzeciwu z jej strony. Skoro więc w danym wypadku strona skarżąca wcale nie twierdzi, aby dopełniła wymienionego wyżej obowiązku doniesienia władzy przemysłowej I instancji o rozpoczęciu prowadzenia przedsiębiorstwa quaestionis, a z akt sprawy również nie wynika, aby ta władza chociaż pośrednio przyjęła do wiadomości istnienie tego przedsiębiorstwa, to w odmowie zarejestrowania tego przedsiębiorstwa na zasadzie art. 29 ust. 2 ustawy z 13 marca 1934 poz. 323 Dz. Ust. i rozp. wykon. Ministra Przemysłu i Handlu z 18 sierpnia 1934 poz. 708 Dz. Ust. NTA nie dopatrzył się zarzucanej w skardze nielegalności. Żądanie władzy pozwanej przedłożenia prócz wyciągu z rejestru handlowego, który został przedstawiony, jeszcze potwierdzenia przez władzę przemysłową zgłoszenia, dokonanego w myśl

art. 7 prawa przemysłowego, nie sprzeciwia się bynajmniej postanowieniu cyt. rozp. wykon. z 18 sierpnia 1934, wymagającego dołączenia do zgłoszenia do rejestracji w myśl art. 29 ust. 2 ustawy o filmach i ich wyświetlaniu tylko wyciągu z rejestru handlowego, gdyż z postanowienia tego, mającego na myśli, jak to wynika z jego treści, jedynie te przedsiębiorstwa, o których mowa w art. 29 ust. 1 cyt. ustawy, a więc, które nabyły prawa, czyli istniały legalnie w chwili ogłoszenia tej ustawy, wcale nie wynika, aby władza przemysłowa w razie wątpliwości co do legalności istnienia danego przedsiębiorstwa ze stanowiska wymogów prawa przemysłowego, nie była uprawniona żądać przedłożenia odnośnych dowodów, stwierdzających prowadzenie przedsiębiorstwa zgodnie z przepisami prawa przemysłowego.

Co się tyczy wreszcie ostatniego zarzutu skargi, że władza pozwana rzekomo niewłaściwie oparła się na postanowieniu art. 3 ust. 2 cyt. prawa przemysłowego, który zdaniem skarżącej firmy nie ma zastosowania do danego wypadku, ponieważ dotyczy przedsiębiorstw, które istniały przed wejściem w życie tego prawa, tj. przed 15 grudnia 1927, to zarzut ten jest chybiony, gdyż — jak wynika z przedstawionego wyżej stanu sprawy i motywów zaskarżonego orzeczenia — władza pozwana oparła zaskarżone rozstrzygnięcie nie na pomienionym przepisie prawa przemysłowego, lecz na art. 29 ust. 1 i 2 powołanej wyżej ustawy o filmach i ich wyświetlaniu.

Kierując się powyższymi rozważaniami, NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

**2278.**

## BANKI.

### Sankcje w razie działalności nieprawnej lub szkodliwej — właściwość władz; stopniowanie; uzasadnienie.

**1. Zmiana łagodniejszej sankcji, orzeczonej przez Ministra Skarbu na zasadzie art. 99 prawa bankowego z 17 marca 1928 poz. 321 Dz. Ust., na ostrzejszą nastąpić może tylko w dwóch wypadkach, a mianowicie, gdy stan faktyczny, który był powodem zastosowania sankcji łagodniejszej, uległ zmianie lub gdy po zastosowaniu sankcji łagodniejszej stwierdzono, że nie jest ona w danych warunkach środkiem wystarczającym.** (Teza).

**2. W wypadku zmiany sankcji łagodniejszej na ostrzejszą na sku-**

**tek zmienionego stanu faktycznego potrzebne jest zasięgnięcie powtórnej zgody Ministrów Sprawiedliwości oraz Przemysłu i Handlu.** (Teza).

**3. Zarządzenia Ministra Skarbu, przewidziane w cyt. pod 1. przepisie, nie są pozostawione całkowicie swobodnej ocenie władzy, wobec czego winny po myśli art. 75 ust. 2 prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) zawierać tak prawne, jak i faktyczne uzasadnienie.** (Teza).

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1938 l. rej. 4343/36 w sprawie firmy: Dom Bankowy H. i A. G. przeciw Ministrowi Skarbu w przedmiocie odebrania koncesji i likwidacji domu bankowego.

Minister Skarbu, zarządzeniem z 26 sierpnia 1936, wydanym w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości oraz Ministrem Przemysłu i Handlu, na podstawie art. 99 ust. 1 p. 4 i ust. ost. tegoż artykułu prawa bankowego z 17 marca 1928 poz. 321 Dz. Ust. odebrał z dniem 1 września 1936 Hermanowi G. i Adolfowi G. koncesję na prowadzenie domu bankowego pod firmą „Dom Bankowy H. i A. G." oraz zarządził z dniem wyżej wskazanym likwidację tego przedsiębiorstwa.

Na powyższe zarządzenie min. wspomniana firma wniosła skargę do NTA. Skarga zawiera następujące zarzuty: 1) zaskarżone zarządzenie nie nastąpiło w porozumieniu z Ministrami Sprawiedliwości oraz Przemysłu i Handlu; 2) władza pozwana bez żadnej przyczyny prawnej i faktycznej zastosowała wobec skarżącej firmy najostrzejszą sankcję, przewidzianą w ust. 1 p. 4 art. 99 prawa bankowego, przy tym skarżąca wywodzi, że brak było podstawy do zastosowania tej sankcji, a to ze względu na to, że przy tym samym stanie faktycznym zastosowano już uprzednio przed kilkoma miesiącami wobec skarżącej sankcję z ust. 1 p. 1 tegoż art. 99, tj. zamianowano komisarza rządowego na koszt firmy, celem nadzorowania jej czynności; 3) zaskarżone orzeczenie powołuje się jedynie na wspomniany art. 99, a nie podaje żadnego uzasadnienia faktycznego, co pozbawia stronę skarżącą możności wszelkiej obrony.

Rozpoznając powyższe zarzuty skargi, Trybunał rozważył co następuje:

Zarzut braku zgody odnośnych Ministrów na zarządzenie likwidacji skarżącej firmy mieści w sobie według wyjaśnień zastępcy strony skarżącej na rozprawie zarzut, że z zamieszczonego w aktach sprawy pisma Ministerstwa Przemysłu i Handlu z 4 lipca 1936 nie wynika, aby pismo to komunikowało decyzję Ministra Przemysłu i Handlu.

Zarzut ten przedstawia się jako nieuzasadniony, albowiem skarżąca strona nie wykazuje, a nawet nie twierdzi, aby urzędnik, który wspomniane wyżej pismo podpisał, nie był w myśl statutu Ministerstwa Przemysłu i Handlu, względnie udzielonej przez Ministra delegacji, upoważniony do wypowiadania w jego imieniu zgody w danym przedmiocie.

Odnośnie do zarzutu, dotyczącego zastosowania najostrzejszej sankcji, zauważyć należy, że wprawdzie, jak słusznie podniosła władza pozwana w swej odpowiedzi na skargę, art. 99 prawa bankowego nie nakłada na władzę obowiązku stosowania przewidzianych w tym artykule sankcji według ich kolejności, a pozostawia uznaniu władzy możność zastosowania takiej sankcji, którą uważa w danym wypadku za najbardziej celową, to jednak zmiana uprzednio zastosowanej łagodniejszej sankcji na ostrzejszą nastąpić może tylko w dwóch wypadkach, a mianowicie, gdy stan faktyczny, który był powodem zastosowania sankcji łagodniejszej, uległ zmianie, tj. gdy po zastosowaniu tej ostatniej sankcji stwierdzono nowe okoliczności faktyczne co do działalności danego domu bankowego, przemawiające, zdaniem władzy, za zastosowaniem ostrzejszej sankcji, lub gdy po zastosowaniu sankcji łagodniejszej stwierdzono, że nie jest ona w danych warunkach środkiem wystarczającym.

W niniejszym wypadku władza pozwana, nie zaprzeczając w swej odpowiedzi przytoczonym przez stronę skarżącą okolicznościom faktycznym, wywodzi, że zastosowanie sankcji z ust. 1 p. 1 art. 99 nie wyklucza możności zastosowania sankcji z ust. 1 p. 4 tegoż art. 99.

Wobec wyżej wspomnianych wywodów Trybunału stanowisko władzy pozwanej byłoby o tyle trafne, gdyby ustalone zostało, że zastosowanie sankcji z wspomnianego p. 4 oparte zostało na innym stanie faktycznym aniżeli na tym, który uprzednio był już powodem zastosowania sankcji z p. 1, lub że po zastosowaniu tej ostatniej sankcji okazało się, że nie jest ona środkiem wystarczającym.

Brak w zaskarżonym zarządzeniu takiego ustalenia utrudnia skarżącej firmie obronę w tym względzie jej praw, a Trybunałowi uniemożliwia ocenę legalności zaskarżonego zarządzenia, a zatem przedstawia się jako naruszenie form postępowania administracyjnego ze szkodą dla skarżącej.

W związku z powyższym rozstrzygnięciem zaznaczyć należy, że Trybunał nie mógł rozpatrzyć zarzutu, iż gdyby nawet zgodę Ministra Przemysłu i Handlu ze stanowiska formalnego wypadało przyjąć za wypowiedzianą, to w każdym razie straciła ona swą skuteczność prawną wobec okoliczności, że pozwane Ministerstwo po jej uzyskaniu zastosowało najpierw rygor ustanowienia komisarza rządowego, a dopiero później rygor odebrania koncesji. W wypadku bowiem zastosowania rygoru odebrania koncesji z powodu zmiany stanu faktycznego po zastosowaniu rygoru łagodniejszego — należałoby uznać, że skoro podstawą tego zarządzenia był zmieniony stan faktyczny, to winna być zasięgnięta powtórna zgoda Ministrów Sprawiedliwości oraz Przemysłu i Handlu, zasięganie natomiast powtórnej zgody byłoby zbyteczne w wypadku orzekania odebrania koncesji przy tym samym stanie faktycznym z powodu

stwierdzenia, że łagodniejszy rygor okazał się niewystarczający, to ostatnie bowiem stwierdzenie leży w danych warunkach w zakresie działania pozwanego Ministerstwa.

Wreszcie odnośnie do zarzutu, dotyczącego niepodania w zaskarżonym zarządzeniu uzasadnienia faktycznego, władza pozwana w odpowiedzi swej wywodzi m. i., że zaskarżone zarządzenie wydane zostało na mocy art. 99 prawa bankowego na skutek stwierdzenia, iż działalność skarżącej firmy narusza prawo, a w szczególności, że jest szkodliwa dla interesu publicznego, że kwestia faktu tej szkodliwej działalności podlega swobodnej ocenie władzy, w danym wypadku trzech Ministrów, że tym samym i decyzja władzy w przedmiocie odebrania koncesji i zarządzenia likwidacji przedsiębiorstwa bankowego należy do jej całkowitego uznania, gdyż jest to tylko następstwem stwierdzenia faktu, że działalność przedsiębiorstwa jest szkodliwa dla interesu publicznego. Wobec powyższego, wywodzi dalej władza pozwana, nie była ona w myśl art. 75 ust. 3 prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) obowiązana w niniejszym wypadku do uzasadniania swego zarządzenia, a wystarczającym było powołać się w nim tylko na podstawę prawną rozstrzygnięcia. Tego stanowiska władzy pozwanej Trybunał nie uznał za trafne. Według postanowień art. 99 wyżej powołanego prawa bankowego Ministrowi Skarbu, w razie stwierdzenia, że działalność przedsiębiorstwa bankowego narusza prawo lub statut, albo jest szkodliwa dla interesu publicznego, przysługuje prawo m. i. odebrania koncesji i zarządzenia likwidacji przedsiębiorstwa bankowego (ust. 1 p. 4 tegoż art. 99). Z powyższego przepisu prawnego wynika, że wydanie przez Ministra Skarbu zarządzenia, przewidzianego m. i. w ust. 1 p. 4 art. 99, uzależnione jest od stwierdzenia naruszenia przez przedsiębiorstwo bankowe prawa lub statutu, lub szkodliwej działalności tego przedsiębiorstwa dla interesu publicznego, a więc od stwierdzenia pewnych momentów faktycznych.

W tym stanie prawnym należy uznać, że stwierdzenie to podlegać może kontroli z punktu widzenia wadliwości postępowania, a zatem, że zarządzenia władzy, przewidziane w art. 99 prawa bankowego, nie są pozostawione całkowicie swobodnej ocenie władzy, do decyzji tych przeto ma zastosowanie nie ust. 3 art. 75 prawa o post. admin., lecz ust. 2 tegoż art. 75, wobec czego zaskarżone zarządzenie winno było zawierać tak prawne, jak i faktyczne uzasadnienie.

Brak więc faktycznego uzasadnienia w zaskarżonym zarządzeniu przedstawia się również jako naruszenie form postępowania administracyjnego ze szkodą dla skarżącej, której przez to uniemożliwiono obronę jej praw, a Trybunałowi ocenę legalności zaskarżonego zarządzenia.

Wadliwości tej nie usuwa bynajmniej okoliczność, że władza pozwana uzasadnienie faktyczne swego zarządzenia przytoczyła w odpo-

wiedzi na skargę, gdyż, jak okazuje się z art. 58 p. 4 rozp. o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), strona winna mieć pełną możność obrony prawnej już przy wnoszeniu skargi....

## 2279.

## ZAKŁADY UBEZPIECZEŃ.

### Wymóg zezwolenia na wszelką działalność ubezpieczeniową, bez względu na formę.

**W myśl art. 1 ust. 1 prawa o kontroli ubezpieczeń z 26 stycznia 1928 poz. 64 Dz. Ust. wszelką działalność ubezpieczeniową wolno wykonywać tylko za zezwoleniem władzy nadzorczej, o ile poszczególne ustawy inaczej nie stanowią.** (Teza).

Wyrok NTA z 30 kwietnia 1938 l. rej. 1960/33 w sprawie Chrześcijańskiej Spółdzielni Wzajemnych Kredytów „Wiano" spółdzielni z odp. udz. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu (Państwowemu Urzędowi Kontroli Ubezpieczeń) w przedmiocie zakazu udzielania zapomóg, jako działalności ubezpieczeniowej.

Jak wynika z § 2, 3 i 8 załączonego do akt administracyjnych statutu Chrześcijańskiej Spółdzielni Wzajemnych Wyposażeń „Wiano" spółdzielni z odp. udz. w Poznaniu, przedłożonego przy podaniu z 14 czerwca 1931, wymieniona spółdzielnia została założona w celu wzajemnego udzielania sobie przez członków pomocy materialnej, polegającej prócz udzielania krótko- i długoterminowych pożyczek także na wypłacaniu wyposażeń (posagów) członkom, wstępującym w związki małżeńskie, oraz pośmiertnego ustawowym spadkobiercom członków w wysokości 1.000 zł za jeden udział. Wyposażenia (posagi) miała wypłacać spółdzielnia „w razie zamążpójścia lub ożenku po roku względnie po dwóch latach członkostwa", a pośmiertne „w razie śmierci po 10 względnie 20 miesiącach członkostwa", przy czym wypłata tych świadczeń powinna była być uskuteczniona najdalej w ciągu 4 tygodni od dnia przedłożenia zarządowi spółdzielni odnośnego dokumentu ślubu względnie zgonu.

Na skutek zarządzenia Państwowego Urzędu Kontroli Ubezpieczeń z 25 września 1931 (do akt nie dołączonego), zakazującego działalności ubezpieczeniowej, wspomniana spółdzielnia oświadczyła w podaniu z 1 października 1931, że z dniem 28 września 1931 zaprzestała prowadzić działalność ubezpieczeniową i na dowód tego złożyła nowy statut spółdzielni. Z § 1 tego statutu wynika, że w przytoczonej wyżej nazwie

wspomnianej spółdzielni zmieniono pierwotne określenie przedmiotu przedsiębiorstwa „Wzajemnych Wyposażeń“ na „Wzajemnych Kredytów“ i stosownie do tego zmieniono także postanowienia p. 1 i 2 § 3 statutu w ten sposób, że zamiast wymienionych wyżej świadczeń (wyposażeń i pośmiertnego) przedmiotem przedsiębiorstwa spółdzielni ma być udzielanie pożyczek członkom wstępującym w związki małżeńskie i spadkobiercom po zmarłych członkach. Co do wysokości i warunków udzielania tych pożyczek w § 8 nowego statutu utrzymano dotychczasowe postanowienia dotyczące wysokości i warunków przyznania świadczeń na wypadek zawarcia ślubu i śmierci z zastrzeżeniem, że pożyczki te mogą być w ogóle udzielone członkom wzgl. spadkobiercom członków, którzy wypełnili swoje obowiązki względem spółdzielni i że na wypadek odmownego załatwienia wniosku członka o udzielenie pożyczki nie ma członek prawa jakiegokolwiek regresu do spółdzielni, a spółdzielnia zwraca w tym wypadku na życzenie członka niezwłocznie wszelkie wpłaty, uskutecznione w czasie jego członkostwa, łącznie z odsetkami, obliczonymi po najwyższej ustawowo dopuszczalnej stopie procentowej, przy czym zażądanie zwrotu wypłat winno w takim razie nastąpić łącznie z wypowiedzeniem udziału pisemnie w 14 dniach od daty odmownego załatwienia wniosku. Co do sposobu spłaty omawianych pożyczek § 9 nowego statutu głosił: że „w odpłaceniu“ tych pożyczek „partycypują łącznie z pożyczkobiorcą wszyscy członkowie spółdzielni równomiernie, przy czym maksimum wpłaty przypadającej na każdy udział w stosunku do pożyczki udzielonej na jeden udział wynosi 20 groszy, płatne w 4 ratach miesięcznych“, które to wpłaty w miarę rozwoju spółdzielni i przekroczenia liczby 5.000 członków, zobowiązanych do ich uiszczenia, ulegają obniżeniu: do 15 groszy przy 7.000, do 10 gr przy 10.000 i do 5 gr przy 20.000; że do partycypowania w wpłatach są członkowie zobowiązani po upływie 10 względnie 20 miesięcy członkostwa, tj. po upływie czasu, w którym udział winien być wpłacony całkowicie, że za dokonywanie tych „wpłat“ odpowiadają członkowie swoimi udziałami, że pożyczkobiorca partycypuje aż do spłaty otrzymanej pożyczki w spłatach pożyczek innych członków ryczałtowo udziałem, po czym automatycznie przestaje być członkiem spółdzielni.

Przytoczone postanowienia statutu, normujące udzielanie i spłatę wymienionych wyżej pożyczek, według załączonego do akt sprawozdania z rewizji, przeprowadzonej 28—29 kwietnia 1932 z polecenia Rady Spółdzielczej przy Ministerstwie Skarbu, zostały uznane przez rewidenta za sprzeczne z przepisami prawa, przy czym rewident zaznaczył, że ponieważ zobowiązanie, zaciągnięte przez jednego pożyczkobiorcę, regulują wszyscy członkowie, przeto dokonywane przez nich spłaty tego zobowiązania nie są niczym innym jak tylko składkami ubezpieczeniowymi, a cały

system tych spłat nosi charakter operacji ubezpieczeniowej, która, jako taka w myśl art. 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o kontroli ubezpieczeń z 26 stycznia 1928 poz. 64 Dz. Ust. nie może być przez spółdzielnię wykonywana.

Zarządzeniem z 14 maja 1932 Ministerstwo Skarbu (Państwowy Urząd Kontroli Ubezpieczeń) wezwało wspomnianą spółdzielnię do natychmiastowego zaprzestania powyższej działalności, jako nielegalnej działalności ubezpieczeniowej, i zlikwidowania zaciągniętych zobowiązań w ciągu 14 dni od dnia otrzymania tego zarządzenia pod rygorem przymusowego wykonania w trybie przewidzianym rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz 342 Dz. Ust. i pociągnięcia członków spółdzielni do odpowiedzialności sądowej z art. 100 powołanego wyżej prawa o kontroli ubezpieczeń.

Na to zarządzenie spółdzielnia „Wiano“ wniosła do Ministerstwa Skarbu 27 maja 1932 podanie o cofnięcie zarządzonych względem niej rygorów, a w dniu 19 lipca 1932 przedłożyła statut spółdzielni w nowym brzmieniu, uchwalony na nadzwyczajnym walnym zgromadzeniu członków spółdzielni w dniu 6 lipca 1932. Z postanowień tego statutu (§ 2, 3 i 11) wynika, że celem spółdzielni (§ 2) jest podniesienie gospodarstwa jej członków przez wzajemne udzielanie sobie pomocy materialnej i że działalność spółdzielni oprócz udzielania członkom kredytów i przyjmowania wkładów pieniężnych (§ 3) obejmuje także udzielanie członkom zapomóg, unormowanych § 11 statutu. Według postanowień tego przepisu spółdzielnia udziela zapomóg bezzwrotnych w kwocie 1.000 zł na jeden udział: 1) członkom wstępującym w związki małżeńskie po roku członkostwa, o ile w tym czasie udział faktycznie został wpłacony i 2) spadkobiercom po członku spółdzielni, zmarłym po upływie 10 miesięcy członkostwa, o ile udział zmarłego w tym czasie został całkowicie wpłacony. Zapomóg tych udziela zarząd spółdzielni według swobodnego uznania, przy czym z zapomogi może członek korzystać tylko jeden raz. Na pokrycie wymienionych zapomóg tenże § 11 statutu przewiduje utworzenie specjalnego funduszu tzw. zapomogowego: 1) przez opłacanie na ten cel przez członków specjalnych składek kwartalnych, których wysokość ustala się przez podzielenie sumy zapomóg udzielonych w ciągu ubiegłego kwartału przez ilość udziałów, które są lub winny być już całkowicie wpłacone, przy czym obowiązkowi temu podlegają członkowie po upływie 10 miesięcy członkostwa, tj. po upływie czasu, w którym udział winien być całkowicie wpłacony, i 2) przez potrącenie na ten cel przy wypłacie zapomogi 5%. Ponadto § 11 statutu postanawia, że członek spółdzielni, który z niej występuje po otrzymaniu zapomogi, obowiązany jest uiścić na fundusz zapomogowy kwotę, równającą się posiadanym przezeń udziałom, że to samo dotyczy także osoby korzystającej z zapomogi

w charakterze spadkobiercy po zmarłym członku spółdzielni, z tym, że kwota, jaka ma być uiszczona, równa się udziałom zmarłego członka.

Decyzją z 4 stycznia 1933 Ministerstwo Skarbu (Państwowy Urząd Kontroli Ubezpieczeń) orzekło, że nie widzi podstaw do zmiany poprzedniej swojej decyzji z 14 maja 1932 i wezwało wspomnianą spółdzielnię do zastosowania się do tej decyzji w ciągu 14 dni z zagrożeniem zastosowania rygorów w tej decyzji wymienionych. W uzasadnieniu Ministerstwo powołało się na przytoczony wyżej w streszczeniu § 11 statutu w nowym brzmieniu i zaznaczyło: że przewidziane tym przepisem zapomogi, wypłacane ze specjalnego funduszu zapomogowego, w rzeczywistości są pokrywane przez samych członków drogą repartycyj; że aczkolwiek statut zastrzega, że spółdzielnia udziela „zapomóg" według swobodnego uznania, nadając w ten sposób omawianym świadczeniom charakter charytatywny, nie jest to jednak zgodne z istotnym stanem rzeczy, jak tego dowodzą: utworzenie specjalnego funduszu zapomogowego celem zapewnienia członkom wypłaty przyrzeczonych sum pieniężnych, zwracanie wypłaconej zapomogi przez członków w formie specjalnych poza wpisowym i udziałem opłat, zagrożenie na wypadek nieuiszczenia tych opłat wykluczeniem członka ze spółdzielni, przyznanie członkom prawa do korzystania z wymienionych świadczeń tylko po przewidzianym w statucie okresie wyczekiwania, — które to okoliczności wszystkie wskazują na to, że omawiany przepis statutu spółdzielni ma na celu ukrycie faktycznej działalności, nastawionej na wypełnianie względem członków przyrzeczonych świadczeń, oraz że przyrzeczone przez spółdzielnię świadczenia mają charakter zobowiązań prawnych, których wykonania uprawnieni mogą się domagać sądownie, co wynika także i z treści używanych ostatnio przez spółdzielnię druków akwizycyjnych (np. druk żółty „Ein wahrer Retter in der Not"), w których nie ma najmniejszej wzmianki o tym, że przyznanie zapomogi ma zależeć wyłącznie od swobodnego uznania spółdzielni i że spółdzielnia może nie przyznać zapomogi mimo wypełnienia przez członka jego zobowiązań.

Decyzję tę zaskarżyła spółdzielnia „Wiano" do NTA.

Skarżąca zarzuca, że unormowana § 11 jej statutu z 6 lipca 1932 działalność zapomogowa została nieprawidłowo zakwalifikowana przez władzę pozwaną jako działalność ubezpieczeniowa, podlegająca przepisom prawa o kontroli ubezpieczeń z 26 stycznia 1928 poz. 64 Dz. Ust., ponieważ: 1) w znaczeniu przepisów tego prawa za działalność ubezpieczeniową, wymagającą zezwolenia i podlegającą kontroli Państwa, można uznać li tylko wykonywanie w sposób zawodowo-handlowy czynności ubezpieczeniowych, będących głównym przedmiotem i podstawą egzystencji danego przedsiębiorstwa, a ze statutu skarżącej spółdzielni nie wynika i władza pozwana tego w zaskarżonym orzeczeniu również nie wykazała, by fun-

dusz zapomogowy i oparta na nim działalność skarżącej miały taki właśnie charakter, i 2) świadczenia zapomogowe skarżącej nie mają charakteru zobowiązań prawnych, wypływających z umowy ubezpieczeniowej, gdyż skarżąca w myśl § 11 nie ma prawnego obowiązku udzielania wymienionych zapomóg.

Zarzut ten jest nieuzasadniony. Przede wszystkim nie znajduje żadnego oparcia w powołanym prawie o kontroli ubezpieczeń zapatrywanie skarżącej, jakoby w myśl przepisów tego prawa za działalność ubezpieczeniową, wymagającą zezwolenia i podlegającą kontroli Państwa, należało uważać wyłącznie wykonywanie czynności ubezpieczeniowych w sposób zawodowo-handlowy. O ile bowiem przez zawodowo-handlowe wykonywanie czynności ubezpieczeniowych skarżąca rozumie, jakby to można wnioskować z wywodów skargi, działalność ubezpieczycieli pracujących dla zysku, to w przepisach powołanego prawa nie ma takiego postanowienia, które by kontrolę ze strony Państwa nad działalnością ubezpieczeniową ograniczało tylko do nadzoru nad działalnością przedsiębiorstw ubezpieczeniowych na zysk obliczonych. Przeciwnie z postanowienia art. 1 ust. 1 cyt. prawa, głoszącego, że działalność ubezpieczeniową wolno wykonywać tylko za zezwoleniem władzy nadzorczej, wynika, że zezwolenia władzy wymaga, a zatem i jest poddana kontroli tejże, wszelka działalność, która posiada cechy przedsięwzięcia ubezpieczeniowego, niezależnie od celu, w jakim przez poszczególnych ubezpieczycieli jest ona wykonywana, a postanowienie ust. 2 tegoż artykułu, głoszące, że zezwolenie może być udzielone wyłącznie spółkom akcyjnym i towarzystwom ubezpieczeń wzajemnych, wskazuje wyraźnie, że prawo o kontroli ubezpieczeń obejmuje również i takie organizacje, których członkowie wykonują ubezpieczenie nie dla osiągnięcia zysku, ale celem wzajemnego zapewnienia sobie lub osobom trzecim świadczeń na wypadek zajścia zdarzeń losowych. Na wywody zaś skarżącej, że postanowieniom prawa o kontroli ubezpieczeń podlegają tylko te zakłady, które wykonują działalność ubezpieczeniową jako działalność główną lub wyłączną, należy zaznaczyć, że z art. 1 ust. 1 cyt. prawa wynika, że wszelką działalność ubezpieczeniową wolno wykonywać tylko za zezwoleniem władzy, oczywiście o ile poszczególne ustawy inaczej nie stanowią. Powoływanie się zatem skarżącej, że jej działalność, gdyby nawet posiadała pewne cechy działalności ubezpieczeniowej, nie jest jej działalnością główną, nie dowodzi nielegalności zaskarżonego orzeczenia.

O ile chodzi o kwestię, czy świadczenia zapomogowe skarżącej mają charakter zobowiązań prawnych, stwierdzić należy, że, jak wynika z przedstawionego wyżej stanu sprawy, skarżąca spółdzielnia została założona głównie w celu wypłacania posagów swym członkom, wstępującym w związki małżeńskie, oraz pośmiertnego spadkobiercom po zmarłych

członkach, a więc w celu pokrycia potrzeb materialnych, wynikłych wskutek pewnych zdarzeń. Dowodzi tego zarówno sama pierwotna nazwa skarżącej spółdzielni z zaznaczeniem, że jest ona „spółdzielnią wzajemnych wyposażeń", jak i wyraźne sprecyzowanie wymienionych zadań jako „przedmiotu przedsiębiorstwa" spółdzielni w § 3 jej statutu w pierwotnym jego brzmieniu z 1931 r. Zadania te, jako należące do zakresu działania skarżącej spółdzielni, zostały utrzymane i przy następnych zmianach statutu i w szczególności w statucie z 6 lipca 1932, który aczkolwiek nie wylicza tych zadań, jak poprzednie statuty, w § 3 normującym „przedmiot przedsiębiorstwa" skarżącej spółdzielni, jednakowoż wyraźnie je przewiduje w osobnym § 11 pod nazwą „zapomóg bezzwrotnych" udzielanych wspomnianym wyżej osobom w razie zajścia wyżej wymienionych zdarzeń w tej samej nawet wysokości, w jakiej w statucie z 1931 r. była przewidziana wypłata posagów i pośmiertnych. Co do sposobu tworzenia przeznaczonych na pokrycie rzeczonych świadczeń rezerw, nazwanych w statucie z 6 lipca 1932 „funduszem zapomogowym", to, jak wynika z przytoczonych w stanie faktycznym sprawy postanowień statutowych, § 11 statutu z 6 lipca 1932 utrzymał w zasadzie przyjęty w poprzednich statutach system pokrywania wspomnianych świadczeń drogą składek, obowiązujących bezwzględnie wszystkich członków spółdzielni, rozkładając w ten sposób ciężar pokrycia świadczeń względnie utworzenia rezerw na ich pokrycie na wszystkich członków, i ustanowił tylko, nie zmieniając jednak samego systemu, odmienny termin opłacania składek oraz dodatkowe opłaty, obciążające wyłącznie otrzymujących rzeczone świadczenia. Poza tym co do wypłaty rzeczonych świadczeń, § 11 statutu z 6 lipca 1932 zachował postanowienia poprzednich statutów, przyznające — tak jak przy ubezpieczeniach — prawo do otrzymania wspomnianych świadczeń po upływie tzw. okresu wyczekiwania, stanowiąc przy tym, że członek spółdzielni po otrzymaniu przyznanego mu świadczenia, które może otrzymać tylko jeden raz, występuje ze spółdzielni, co wskazuje na wygaśnięcie stosunku ubezpieczeniowego wskutek zajścia wypadku ubezpieczeniowego. Z powyższego wynika, że pierwotna, określona statutem z 1931 r. działalność skarżącej spółdzielni, którą sama skarżąca w podaniu swym z 1 października 1931 uznała za działalność ubezpieczeniową, pomimo częściowej zmiany odnośnych postanowień statutu, jest nadal prowadzona w tym samym zakresie pod inną tylko nazwą „udzielania zapomóg", które z istoty swej są takimi samymi posagami i pośmiertnymi, jakie były przewidziane w statucie z 1931 r. Wobec tego władza pozwana miała podstawę do przyjęcia, iż zawarte w § 11 statutu z 6 lipca 1932 postanowienie, uzależniające wypłatę przewidzianych w tym paragrafie świadczeń od uznania zarządu spółdzielni, jako sprzeczne z istotą wypływającego z opisanej wyżej dzia-

łalności i jej organizacji stosunku ubezpieczeniowego, zostało wprowadzone do statutu li tylko celem „ukrycia faktycznej działalności spółdzielni“, zwłaszcza, że — jak to zaznaczyła władza pozwana w uzasadnieniu tego wniosku i czego skarżąca w skardze nie kwestionuje — druki akwizycyjne spółdzielni odnośnej wzmianki nie zawierają. Gdy więc wobec powyższych ustaleń władza pozwana, jako władza nadzorcza, powołana w myśl art. 85 i 91 prawa o kontroli ubezpieczeń do czuwania nad prawidłową działalnością zakładów ubezpieczeń, uznała działalność zapomogową skarżącej za działalność ubezpieczeniową, wymagającą dla wykonywania jej w myśl art. 1 tegoż prawa uprzedniego zezwolenia władzy nadzorczej, i dla braku tego zezwolenia wzbroniła dalszego wykonywania tej działalności, to Trybunał nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze nielegalności i skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił. . .

**2280.**

## SPRAWY WODNE.

### Cofnięcie pozwolenia na użytkowanie wody z powodu niewypełnienia warunków.

**Do zastosowania przepisu art. 64 ust. 1 p. 5 ustawy wodnej z 19 września 1922 poz. 574/28 Dz. Ust. nie jest niezbędne, by niewykonanie dotyczyło więcej niż jednego z nałożonych warunków.** (Teza).

Wyrok NTA z 11 maja 1937 l. rej. 9065/34 w sprawie Gromady m. Stara Rafałówka w pow. sarneńskim przeciw Ministerstwu Rolnictwa i Ref. Roln. w przedmiocie cofnięcia uprawnienia wodnego na rzece Styr.

. . . Twierdzenie skarżących, że w niniejszym przypadku nie ma zastosowania art. 64 ust. 1 p. 5 ustawy wodnej poz. 574/28 Dz. Ust., ponieważ chodzi tu rzekomo o jeden tylko warunek, jest nietrafne, przede wszystkim bowiem według brzmienia orzeczenia Urzędu Wojewódzkiego z 29 lipca 1931, utrzymanego w mocy prawomocną decyzją Ministerstwa Robót Publ. z 6 czerwca 1932, gromada Rafałówki winna była w ciągu 1 miesiąca po prawomocności orzeczenia: 1) rozszerzyć przepust spławny do 12 m, 2) oszalować boki przepustu na długości co najmniej 12 m dwucalowymi deskami i 3) wybudować w lewej grobli przepust dla opuszczania wód podczas przejścia statków w górę rzeki; jeśliby więc nawet przyjąć, że wymienione pod p. 2) oszalowanie boków przepustu, jako uzależnione od uprzedniego rozszerzenia przepustu spławnego, o którym mowa w p. 1), stanowi razem z nim jeden warunek, to pozostaje jeszcze drugi

warunek, wymieniony pod p. 3), którego wykonanie zupełnie jest niezależne od warunku pierwszego, a poza tym ustawodawca, uzależniając zastosowanie rygoru, zawartego w art. 64 ust. 1 p. 5 ustawy wodnej, od niewypełnienia przez przedsiębiorcę, pomimo kilkakrotnego wezwania władzy wodnej, nałożonych w zezwoleniu warunków, bynajmniej nie miał i nie mógł mieć zamiaru ograniczać zastosowalność tego przepisu jedynie do tych wypadków, kiedy nie zostanie wykonany więcej niż jeden warunek, prowadziłoby to bowiem do nielogicznych wniosków, że niewykonanie dwóch mniej ważnych warunków powoduje cięższe skutki niż niewykonanie jednego warunku, choćby niewykonanie tegoż mogło spowodować nieobliczalne straty dla interesu publicznego, oraz że w przypadkach, gdy udzielone zezwolenie zawiera tylko jeden warunek, powyższy przepis, bez względu na wagę tego warunku, w ogóle nie może być stosowany....

Ustawa wodna nie przewiduje wygaśnięcia nadanych na jej podstawie praw wodnych z mocy samej ustawy, chyba że prawo wodne zostało nadane na czas ograniczony (art. 46 ust. 1 p. 1) i po upływie tego czasu pozwolenie nie zostało przedłużone (art. 46 ust. 4). Nadane prawo wodne może być w czasie jego trwania tylko cofnięte orzeczeniem właściwej władzy pod warunkami w ustawie określonymi bądź bez odszkodowania (art. 63) bądź za odszkodowaniem (art. 64). Cofnięcie prawa wodnego za odszkodowaniem może nastąpić bądź z urzędu bądź na wniosek związków samorządowych i korporacyj publicznych, cofnięcie zaś prawa wodnego bez odszkodowania może nastąpić tylko z urzędu; osobom trzecim nie przysługuje subiektywne prawo domagania się cofnięcia pozwolenia wodnego bez odszkodowania (wyrok NTA z 9 listopada 1928 l. rej. 2561/26, Zb. wyr. nr 1558).

Art. 64 ustawy wodnej wymienia te przypadki, w których nadane prawo wodne może być cofnięte bez odszkodowania. M. i. w myśl p. 5 ust. 1 tegoż artykułu prawo wodne może być cofnięte, jeżeli uprawniony kilkakrotnie nie wypełni warunków pozwolenia w istotnych punktach, po uprzednim kilkakrotnym wezwaniu władzy wodnej; jednorazowe wezwanie nie wystarcza; musi ono być kilkakrotne i oczywiście bezskuteczne (wyrok NTA z 22 września 1931 l. rej. 539/29).

Omawiany wyrok ustala zasadę, że niewykonanie choćby jednego z warunków pozwolenia może doprowadzić do zastosowania przepisu art. 64 ust. 1 p. 5. Wychodząc z założenia, że pozwolenie wodnoprawne może być udzielone pod warunkami przez władzę wskazanymi, a ustawowo dopuszczalnymi, z których każdy powinien być przez uprawnionego wypełniony, nie można powyższej zasadzie omawianego wyroku odmówić słuszności. Jednakże w praktyce postanowienia art. 64 są czasem nadużywane i to zawsze tylko w odniesieniu do starych uprawnień wodnych (na zasadzie art. 252 ust. 5), które władze chcą uchylić bez zapłaty odszkodowania, zwłaszcza na rzekach żeglownych i spławnych.

Konsekwencją cofnięcia prawa wodnego jest usunięcie budowli i urządzeń wodnych z łożyska rzeki na zasadzie postanowień art. 64 ust. 2, ponieważ postanowienia te są logicznym następstwem ustania uprawnienia wodnego i mają zastosowanie do wszelkich wypadków wygaśnięcia prawa wodnego i to nie tylko w tych wypadkach, w których tego wymaga interes publiczny (wyrok NTA z 26 lutego 1935 l. rej. 10.736/32, OPA 1587/36).

*Dr Zygmunt Rolnicki*

2281.

# SPRAWY WODNE.

## Prawa użytkowania wód płynących, utrzymane w mocy: Niewniesienie podania o wpisanie do księgi wodnej[1]; niedopełnienie przez władzę obowiązku ostrzeżenia o terminie wygaśnięcia[2].

**1. Niewniesienie w przeciągu 5 lat po wejściu w życie ustawy wodnej podania o wpisanie do księgi wodnej prawa użytkowania wód płynących w jeden ze sposobów wymienionych w art. 45, które według art. 252 zostaje utrzymane w mocy, powoduje wygaśnięcie tego prawa, czemu nie można zapobiec przez domniemane lub symboliczne ujawnienie woli w kierunku wpisu prawa do księgi wodnej.**

**2. Przepis art. 253 ust. 2 ustawy wodnej, polecający władzy, prowadzącej księgi wodne, w ciągu pierwszego i czwartego roku po wejściu w życie ustawy wodnej przez publiczne ogłoszenie ostrzec o wygaśnięciu praw w razie niewniesienia w należytym terminie podania o ich wpis do księgi wodnej, a nadto na to ostrzeżenie zwrócić uwagę znanych władzy osób interesowanych, jest przepisem jedynie porządkowym, pozbawionym wszelkiej sankcji, którego pominięcie przez władzę nie uchyla skutków niewniesienia podania o wpis prawa do księgi wodnej.**

Wyrok NTA z 12 marca 1937 l. rej. 4679/34 w sprawie Aleksandry Komorowskiej przeciw Okręgowemu Urzędowi Ziemskiemu w Lublinie w przedmiocie wpisania do księgi wodnej praw użytkowania wody płynącej.

Okręgowa Dyrekcja Robót Publ. w Lublinie przeprowadziła w r. 1923 komisyjne badanie szeregu zakładów wodnych na terenie województwa lubelskiego, a m. i. młyna wodnego w Dorohuczy w gm. Siedliszcze, w pow. chełmskim, w następstwie czego Urząd Wojewódzki w Lublinie zarządził wezwanie właściciela tego młyna do przedstawienia planów „celem wystarania się o pozwolenie na spiętrzanie wody w gruntach obcych", co zostało uskutecznione przez Starostwo w Chełmie pismem z 9 marca 1924. Następnie aż do r. 1927 trwała ciągła korespondencja między Starostwem i rzekomym właścicielem młyna Piotrem Komorowskim, bądź jego pełnomocnikiem Mironowiczem. Wreszcie 19 stycznia 1927 wpłynęło do Starostwa w Chełmie podanie Piotra Komorowskiego z 12 stycznia 1927, w którym ten, powołując się na załączone plany, prosił o rozpatrzenie i zatwier-

---

[1] Por. OPA 517/33, 1718/37, 1750/37.

[2] Por. OPA 1682/37.

dzenie tychże oraz o zezwolenie na odbudowę śluzy. W związku z przedłożonymi planami Starostwo pismem z 29 września 1927 wezwało Piotra Komorowskiego do wniesienia podania o wpis do księgi wodnej. Podanie takie, podpisane przez Aleksandrę Komorowską, wpłynęło do lubelskiego Urzędu Wojewódzkiego 16 grudnia 1927, a następnie przy piśmie z 18 czerwca 1928 zostało przekazane Staroście w Chełmie do załatwienia „we własnym zakresie działania".

Po przeprowadzeniu korespondencji z Aleksandrą Komorowską i otrzymaniu od niej żądanych wyjaśnień, z których wynikało, że wyłączną właścicielką młyna jest ona, Komorowska, oraz że prawa wodne przy tym młynie nie są oparte na specjalnym tytule prawnym, Starosta decyzją z 17 marca 1930 orzekł utratę prawa użytkowania wody płynącej z rzeki Wieprza jako siły popędowej dla młyna Komorowskiej w Dorohuczy, ponieważ prawo to wobec nieuczynienia zadość postanowieniom art. 253 ust. 1 ustawy wodnej z 19 września 1922 poz. 574/28 Dz. Ust. automatycznie wygasło z dniem 26 listopada 1927, i zobowiązał ją jednocześnie do usunięcia urządzeń wodnych tego młyna w terminie miesięcznym od dnia uprawomocnienia się powyższej decyzji, zaznaczając przy tym, że decyzja ta nie przesądza ewentualnie przychylnego załatwienia prośby o udzielenie pozwolenia na nowe prawo wodne na ogólnych zasadach obowiązującej ustawy wodnej.

Wniesionego przez Aleksandrę Komorowską odwołania od powyższej decyzji Okręgowy Urząd Ziemski w Lublinie orzeczeniem z 9 listopada 1933 nie uwzględnił.

Na to ostatnie orzeczenie Aleksandra Komorowska wniosła skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżąca przede wszystkim wywodzi, że przepisy art. 253 ustawy wodnej mają na celu jedynie przeprowadzenie rejestracji zakładów wodnych przez władzę, skoro więc skarżąca złożyła plany młyna w Dorohuczy na początku 1927 r., to tym samym ujawniła swój zakład wodny i umożliwiła jego rejestrację, a zarazem tym samym wyraziła chęć skorzystania z uprawnień, przewidzianych w pomienionym artykule.

Wywody te nie są trafne. Art. 253 ust. 1 ustawy wodnej zawiera kategoryczny przepis, że prawa użytkowania wód płynących w jeden ze sposobów, wymienionych w art. 45, które według art. 252 zostają utrzymane w mocy, wygasają po upływie 5 lat po wejściu w życie tej ustawy, „jeżeli przedtem nie wniesiono podania o wpisanie ich do księgi wodnej". Z brzmienia powyższego przepisu wyraźnie wynika, że, ponieważ niewniesienie odpowiedniego podania przed upływem pięciu lat od wejścia w życie ustawy wodnej z 19 września 1922 powoduje wygaśnięcie prawa użytkowania wody, przeto zapobiec jego wygaśnięciu może jedynie wniesienie w zakreślonym terminie podania o wpisanie tego prawa do księgi wodnej,

żadnego zaś domyślnego bądź symbolicznego ujawnienia woli w tym kierunku, które mogłoby zastąpić wniesienie podania, ustawa nie przewiduje.

Z tychże względów nieuzasadnione są również dalsze wywody skarżącej, że władze wodne winne były wysnuć wniosek o zamiarze właścicielki młyna utrzymania nadal uprawnień wodnych z podania Piotra Komorowskiego z 12 stycznia 1927, zawierającego prośbę o zezwolenie na odbudowę śluzy i o zatwierdzenie planów, oraz z podania dzierżawcy młyna Piotra Dziechciowskiego z 25 listopada 1924, w którym ten prosił o wydanie zaświadczenia, że sprawa udzielenia mu zezwolenia na używanie urządzeń wodnych przy młynie w Dorohuczy jest w toku.

Wreszcie skarżąca zarzuca władzom wodnym obrazę art. 253 ust. 2 ustawy wodnej, której dopatruje się w tym, że Starostwo chełmskie nie zwróciło uwagi jej, jako właścicielce młyna, o grożącym jej wygaśnięciu praw wodnych. Wprawdzie, twierdzi skarżąca, Starostwo chełmskie wysłało 29 września 1927 pismo, wzywające do złożenia podania o wpis praw wodnych, dotyczących młyna w Dorohuczy, lecz pismo to wystosowane było nie do niej, lecz do Piotra Komorowskiego, który nigdy nie był właścicielem wspomnianego młyna, i o piśmie tym ona przypadkowo dowiedziała się już po 26 listopada 1927, wskutek czego z opóźnieniem wniosła podanie.

Zarzut powyższy Trybunał uznał również za nieuzasadniony. Pomijając bowiem tę okoliczność, że przez cały czas od r. 1924 do 16 grudnia 1927, tj. do dnia złożenia przez skarżącą podania o wpis do księgi wodnej, we wszystkich podaniach i w korespondencji z władzami wodnymi występował Piotr Komorowski we własnym imieniu, a nie jako pełnomocnik Aleksandry Komorowskiej, snadnie więc władze te mogły uważać go za właściciela młyna, należy zaznaczyć, że, jak to NTA niejednokrotnie już, a m. i. w wyroku z 21 marca 1933 orzekł, przepis ust. 2 art. 253 ustawy wodnej, zlecający władzy, prowadzącej księgi wodne, dopełnienie wymienionych tamże czynności, jako pozbawiony wszelkiej sankcji, jest przepisem jedynie porządkowym, którego pominięcie przez władzę nie może uchylić skutków prawnych, przewidzianych w ust. 1 tegoż artykułu na wypadek niewniesienia na czas podania o wpisanie uprawnień do księgi wodnej.

Z powyższych względów NTA skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Powyższy wyrok powtarza dwie zasady na tle art. 253 ustawy wodnej, ustalone już w judykaturze NTA.

Pierwsza z powyższych zasad stwierdza wyraźnie i słusznie, że tylko p o d a n i e o wpis starego prawa wodnego do księgi wodnej, wniesione w należytym terminie ustawowym, chociażby bez potrzebnych planów i innych dokumentów (wyroki NTA z 18 listopada 1932 l. rej. 244/31 i z 17 lutego 1933 l. rej. 9670/31, OPA 517/33), zapobiega wygaśnięciu starego prawa wodnego. Wyjątek pod tym względem stanowi

tylko wyraźnie wymienione we wpisie hipotecznym prawo wodne, które nie gaśnie z powodu niezgłoszenia go w należytym terminie celem wpisu do księgi wodnej (wyrok NTA z 11 stycznia 1935 l. rej. 6339/32, OPA 1718/37). Termin prekluzyjny do wniesienia wspomnianego podania o wpis starego prawa wodnego do księgi wodnej wynosi 5 lat, licząc od dnia 27 listopada 1922 tj. od dnia wejścia w życie ustawy wodnej; tego terminu nie zmienia okoliczność, że jednolity tekst ustawy wodnej w brzmieniu obecnie obowiązującym został ogłoszony 19 czerwca 1928 (wyrok NTA z 15 stycznia 1932 l. rej. 3573/30). Do wspomnianego terminu prekluzyjnego nie ma zastosowania art. 41 prawa o post. admin., dotyczący restytucji terminu, a więc w razie uchybienia termin ten nie może być przywrócony (wyrok NTA z 21 listopada 1935 l. rej. 3476/34, OPA 1750/37).

Druga z powyższych zasad została już ustalona w wyrokach NTA z 21 marca 1933 l. rej. 8021/30 i z 20 maja 1935 l. rej. 11.473/32, OPA 1682/37. Według tej zasady stare prawo wodne ulega wygaśnięciu z powodu niewniesienia w terminie ustawowym podania o wpis takiego prawa do księgi wodnej, chociażby nawet właściwa władza wodna (starostwo) nie pouczyła interesowanych ani publicznie ani indywidualnie w myśl wymogów ustawy wodnej o konieczności wniesienia podania. Taka interpretacja upraszcza sprawę ze stanowiska utylitarnego, zwłaszcza gdy się przyjmie pod uwagę, że w pierwszych latach istnienia odrodzonego Państwa Polskiego mogło się zdarzyć, iż niektóre starostwa nie wykonały omawianego przepisu ustawy wodnej, wobec czego w odnośnych powiatach 5-letni termin dla zgłaszania starych praw wodnych przedłużyłby się ad infinitum, sprzecznie z zamierzeniami ustawodawcy, który dążył do jak najszybszego uporządkowania starych praw wodnych.

*Dr Zygmunt Rolnicki*

## 2282.

# POSTĘPOWANIE PRZYMUSOWE W ADMINISTRACJI.

## Ściąganie przez dyrekcje lasów państwowych należności za sprzedane drewno — niedopuszczalność egzekucji administracyjnej.

**Dyrekcje lasów państwowych w woj. poznańskim i pomorskim nie są uprawnione na zasadzie § 42 p. 2 rozporządzenia król. z 26 grudnia 1808 (Zb. ust. pr. str. 282/1817) w związku z art. 24 lit. b) prawa z 22 marca 1928 poz. 342 Dz. Ust. do ściągania należności za sprzedane drewno w trybie egzekucji administracyjnej.** (Teza).

Wyrok NTA z 2 kwietnia 1938 l. rej. 5650/35 w sprawie Jana Brody przeciw Dyrekcji Naczelnej Lasów Państwowych (Ministerstwo Rolnictwa i Ref. Roln.) w przedmiocie należności za drzewo.

...Przed wejściem w życie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o postępowaniu przymusowym w administracji poz. 342

Dz. Ust. uprawnienia urzędów wojewódzkich w Poznaniu i Toruniu do wydawania zarządzeń przymusowych w celu wykonania wydawanych przez te urzędy zarządzeń, opierały się m. i. na § 11 instrukcji dla rejencyj obwodowych z 23 października 1817 (Zb. ust. pr. str. 248) w związku z art. 8 ustawy z 1 sierpnia 1919 o tymczasowej organizacji zarządu b. dzielnicy pruskiej poz. 385 Dz. Pr. Wspomniany § 11 instrukcji z r. 1817 upoważniał rejencje do wydawania zarządzeń egzekucyjnych także w innych wypadkach i w tym względzie wskazywał na przepisy ogłoszone równocześnie z tą instrukcją w formie wyciągu z rozporządzenia o ulepszonym urządzeniu władz prowincjonalnych, policyjnych i skarbowych z 26 grudnia 1808.

Otóż § 42 ust. 2 tego ostatniego rozporządzenia, z którego pozwana Dyrekcja — jak to wynika z jej odpowiedzi na skargę — wywodzi swe uprawnienia materialnoprawne do ściągania w drodze egzekucji administracyjnej swych pretensyj prywatnoprawnych, głosi, że dla uniknięcia zamieszania i zatamowania administracji finansowej przez wnoszenie pieniaczych skarg upoważnia się rejencję, aby bez względu na wnoszone sprzeciwy w wypadkach, gdy od wypełnienia zawartych przez Skarb umów z osobami prywatnymi zależy osiągnięcie zatwierdzonych budżetów (jak to w szczególności ma miejsce przy dzierżawach domen i królewszczyzn) a dłużnik odmawia wykonania umownego zobowiązania, po poprzednim sumarycznym przesłuchaniu odmawiającego, ustalały tymczasowe likwidacje należności i powodowały natychmiastowe ściągnięcie jej od dłużnika.

Przepis ten, przyznający pod pewnymi warunkami prawo ściągania w trybie administracyjnym pretensyj prywatnoprawnych, przedstawia się w świetle rozporządzenia z 22 marca 1928 jako przepis wyjątkowy i dlatego mógłby być uwzględniony na podstawie art. 24 lit. b) tego rozporządzenia jedynie przy zastosowaniu ścisłej interpretacji zarówno uprawnień w nim zawartych, jako też podmiotu tychże uprawnień. W tym ostatnim względzie należy zaznaczyć, że uprawnienia egzekucyjne co do pewnych należności prywatnoprawnych przysługiwały na zasadzie tego przepisu rejencjom obwodowym (Regierungen), do których zakresu działania według wspomnianej instrukcji z r. 1817 należała wówczas cała administracja ogólna i skarbowa, a także zarząd domen, lasów i królewszczyzn, o ile dla poszczególnych gałęzi tych administracyj nie ustanowiono odrębnych władz administracyjnych (§ 3 p. 1).

Gdyby więc nawet przyjąć, czego NTA nie chce bynajmniej przesądzać, że uprawnienia egzekucyjne rejencji, oparte na § 11 tej instrukcji i § 42 rozporządzenia z r. 1808, przetrwały wszelkie zmiany właściwości władz administracji ogólnej, dokonane w państwie pruskim w ciągu stulecia, i przeszły na urzędy wojewódzkie polskie zgodnie z cyt. art. 8 usta-

wy z r. 1919, to uprawnienia te przysługiwałyby jedynie urzędom wojewódzkim w granicach podległych im działów administracji, nie zaś także tym organom administracji państwowej, które wyłączone zostały z administracji ogólnej, bez wyraźnego przekazania im wspomnianych uprawnień, a w danym wypadku właśnie brak jest przepisu prawnego, przekazującego te wyjątkowe uprawnienia egzekucyjne odnośnie do umów przez nie zawieranych organom administracji lasów państwowych, utworzonym na zasadzie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 w brzmieniu rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 661 Dz. Ust. tj. Dyrekcji Naczelnej Lasów Państwowych i dyrekcjom lasów państwowych.

Wyrażone w odpowiedzi na skargę zapatrywanie, jakoby uprawnienia egzekucyjne władz administracji leśnej wynikały z § 4 rozporządzenia z 15 listopada 1899 o postępowaniu przymusowym przy ściąganiu należności pieniężnych (Zb. ust. pr. str. 545), nie jest trafne, przepis powyższy mówi bowiem tylko o władzach i urzędach, którym przysługuje prawo ściągania należności pieniężnych w drodze egzekucji administracyjnej, sam jednak takich praw żadnym władzom nie nadaje.

Nietrafne jest też powoływanie się na ustawę z 10 marca 1932 poz. 328 Dz. Ust. o przejęciu egzekucji administracyjnej przez władze skarbowe oraz o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych jako też na wydane na zasadzie tej ustawy rozporządzenie z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust. o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych. Przepisy te regulują bowiem jedynie właściwość władz skarbowych do ściągania świadczeń pieniężnych, które mogą być ściągane na podstawie obowiązujących przepisów w trybie administracyjnym, i sposób postępowania tych władz, nie stwarzają natomiast żadnych nowych tytułów egzekucyjnych i nie rozszerzają w tym względzie w niczym kompetencji władz administracyjnych.

Nie wchodząc przeto w rozpatrywanie nieistotnej dla niniejszego sporu kwestii, czy i w jakiej mierze urzędy wojewódzkie w Poznaniu i Toruniu mogłyby w innych dziedzinach powierzonej im administracji stosować na zasadzie art. 24 lit. b) prawa z 22 marca 1928 poz. 342 Dz. Ust. egzekucję świadczeń pieniężnych, o których mowa w § 42 rozporządzenia z r. 1808, należało wbrew zapatrywaniu pozwanej Dyrekcji Naczelnej Lasów Państwowych przyjąć, że stosowanie tego przepisu przez organa administracji lasów państwowych nie znajduje podstawy w obowiązujących przepisach prawnych....

## 2283.

# SPRAWY BUDOWLANE.

## Zawieszenie rozpatrzenia prośby o pozwolenie na parcelację.

**1. Upływ dwuletniego terminu, przewidzianego w art. 60 prawa budowlanego, nie stwarza sam przez się prawa strony do żądania zatwierdzenia projektowanej przez nią parcelacji.** (Teza).

**2. Władza orzekająca, rozpatrując projekt parcelacji po upływie ustanowionego w art. 60 prawa budowlanego terminu, może oprzeć się na zatwierdzonym w międzyczasie planie zabudowania.** (Teza).

Wyrok NTA z 10 listopada 1937 l. rej. 328/35 w sprawie Juliusza Heinzla przeciw Wojewodzie łódzkiemu w przedmiocie odmowy zatwierdzenia planu parcelacji.

...Art. 60 prawa budowlanego głosi, że jeżeli zatwierdzenie albo uprawomocnienie się odnośnego planu zabudowania nie nastąpi w myśl art. 33 w okresie 2 lat od dnia zgłoszenia planu parcelacji, projekt parcelacji powinien być rozpatrzony, a brak prawomocnego planu zabudowania nie może spowodować odmowy zatwierdzenia planu parcelacji. Z tych postanowień wynika jedynie, że jeżeli w chwili zgłoszenia planu parcelacji zachodziła potrzeba uprzedniego zatwierdzenia przez odnośną władzę planu zabudowania, to rozpatrzenie projektu parcelacji może być odroczone najwyżej do lat 2, po upływie których władza, powołana do zatwierdzania projektów parcelacyjnych, obowiązana jest projekt rozpatrzyć, chociażby nawet plan zabudowania jeszcze się nie uprawomocnił lub nie został sporządzony. Natomiast z przytoczonych postanowień nie wynika, żeby władza, powołana do zatwierdzania projektów parcelacyjnych, musiała rozpatrzyć projekt, którego rozpoznanie zawiesiła do czasu uprawomocnienia się planu zabudowania, najpóźniej w ostatnim dniu przewidzianego w art. 60 prawa budowlanego dwuletniego terminu i żeby w razie nierozpatrzenia w tym dniu przez władzę projektu parcelacyjnego strona nabywała prawo do przeprowadzenia parcelacji. Wobec tego przyjąć należy, że zgłoszony projekt parcelacji może być po upływie 2 lat rozpatrzony, przy czym w tym wypadku nie może tylko mieć miejsca odmowa zatwierdzenia projektu z powodu braku prawomocnego planu zabudowania, co oczywiście nie wyklucza możliwości odmowy zatwierdzenia projektu parcelacyjnego z innych powodów. W związku z powyższym nietrafny jest także dalszy wywód skarżącego, że przy rozpatrywaniu projektu parcelacji władza orzekająca ma obowiązek opierać się wyłącznie na tym sta-

nie rzeczy, jaki istniał w ostatnim dniu ekspiracji wspomnianego dwuletniego terminu, a nie mogła brać pod uwagę stanu rzeczy, powstałego po tym dniu a istniejącego w chwili rozpatrywania projektu. Jeżeli więc w momencie rozpoznawania projektu parcelacji plany zabudowania są już prawomocnie zatwierdzone, a więc posiadają moc obowiązującą, to władze, powołane do zatwierdzania projektów parcelacyjnych, nie tylko są uprawnione, lecz mają obowiązek wziąć je pod rozwagę i w razie niezgodności projektu parcelacji z tymi planami, obowiązane są w myśl art. 46 ust. 2 prawa budowlanego odmówić zatwierdzenia projektu.

Ponieważ w danym wypadku jest poza sporem, że plan zabudowania miasta Łodzi, według którego tereny, objęte projektem parcelacyjnym, zgłoszonym przez skarżącego w dniu 4 maja 1932, zostały przeznaczone na zieleniec, nabrał mocy obowiązującej w dniu 15 maja 1934, a więc przed rozpatrzeniem projektu parcelacyjnego przez I instancję administracyjną, to odmowa zatwierdzenia rzeczonego projektu z powodu niezgodności jego z zatwierdzonym planem zabudowania nie zawiera zarzucanej przez skarżącego obrazy prawa....

Ust. 2 art. 46 prawa budowlanego z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust., na którym oparto odmowę pozwolenia na budowę w orzeczeniu, zaskarżonym do NTA, został zmieniony nowelą z 14 lipca 1936 poz. 405 Dz. Ust. Gdy uprzednio parcelacja terenów, przeznaczonych w prawomocnym planie zabudowania na cele użyteczności publicznej, była zabroniona, omawiany przepis w brzmieniu znowelizowanym nie zabrania parcelacji takich terenów, zabrania natomiast zmiany ich przeznaczenia, określonego w planie zabudowania. Innymi słowy, parcelacja wyżej określonych terenów obecnie jest dozwolona, zabronione jest natomiast tworzenie na nich działek budowlanych.

*Gustaw Szymkiewicz*

**2284.**

# SPRAWY BUDOWLANE.

## Stosowanie przepisów prawa budowlanego do budynków wzniesionych przed wejściem jego w życie[1].

**Z treści przepisu art. 178 prawa budowlanego z 16 lutego 1928 wynika, że zawarte w nim postanowienia nie mogą uzasadniać obowiązku właścicieli budynków, wzniesionych przed wejściem w życie prawa bu-**

[1] Por. OPA 1972/37.

**dowlanego, przesuwania tych budynków na odległości, w wymienionym przepisie wskazane.**

Wyrok NTA z 6 października 1937 l. rej. 1549/35 w sprawie Julii Staruszkiewiczowej przeciw Wojewodzie lwowskiemu w przedmiocie przesunięcia i przebudowy ustępu w posiadłości skarżącej w Rymanowie Zdroju.

...Nie można odmówić słuszności zarzutowi, że pozwana władza zastosowała błędnie w danej sprawie przepis art. 178 prawa budowlanego, albowiem z treści tego przepisu wynika, że zawarte w nim postanowienia nie mogą uzasadniać obowiązku właścicieli budynków, wzniesionych przed wejściem w życie prawa budowlanego z 16 lutego 1928, przesuwania tych budynków na odległości w omawianym przepisie wskazane. W sprawie zaś skarżącej jest rzeczą niesporną, że odnośny ustęp wzniesiony był przed wspomnianym wyżej terminem. W tym miejscu zaznaczyć należy, że ponieważ przepisy, objęte § 16—24 rozporządzenia Ministra Zdrowia Publ. z 19 listopada 1923 poz. 1016 Dz. Ust. (w przedmiocie przepisów sanitarnych dla uzdrowisk, posiadających charakter użyteczności publicznej) nie zawierają wymogu trzymetrowej odległości ustępów od granicy sąsiada — a z § 24 wynika obowiązek doprowadzenia już istniejących ustępów do stanu, określonego przepisami tegoż rozporządzenia, sporny obowiązek oparty został wyłącznie na omawianym artykule prawa budowlanego.

W konkluzji przytoczonych rozważań należało zaskarżone orzeczenie w części, zarządzającej przesunięcie ustępu, uchylić jako niezgodne z prawem....

**2285.**

## SPRAWY BUDOWLANE.

### Stosowanie przepisów, wydanych na podstawie prawa budowlanego, do budynków, wzniesionych przed wejściem jego w życie.

**Postanowienia, objęte § 16 przepisów miejscowych dla m. Krakowa z 13 lipca 1934 o usuwaniu nieczystości i wód opadowych poz. 120 Krak. Dz. Woj., o ile ustanawiają obowiązek urządzenia w budynkach, wzniesionych przed wejściem w życie prawa budowlanego z 16 lutego 1928, w każdym co najmniej trzyizbowym mieszkaniu osobnego ustępu, wychodzą poza ramy tegoż prawa.** (Teza).

Wyrok NTA z 27 października 1937 l. rej. 3808/35 w sprawie Józefa Mehoffera przeciw Wojewodzie krakowskiemu w przedmiocie obowiązku urządzenia ustępu.

...Podstawą prawną zaskarżonego orzeczenia jest § 16 przepisów miejscowych dla m. Krakowa z 13 lipca 1934 o usuwaniu nieczystości i wód opadowych poz. 120 Krak. Dz. Woj. Paragraf ten m. i. głosi, że w budynkach, wzniesionych przed wejściem w życie prawa budowlanego z 16 lutego 1928, powinien być urządzony w każdym mieszkaniu, złożonym z trzech lub więcej izb (dwa pokoje i kuchnia), osobny, zabezpieczony przed działaniem mrozu, spłukiwany wodą i skanalizowany ustęp o wymiarach co najmniej 0,85 × 1,15 m.

Pomienione przepisy, wydane przez Ministra Spraw Wewn., oparte zostały na art. 408 p. 12 i 14, art. 409 p. 10, art. 410 p. 9 i 12 oraz art. 415 p. a) prawa budowlanego. Postanowienia, dotyczące spornego obowiązku urządzenia osobnego ustępu w każdym mieszkaniu trzyizbowym, opierają się na art. 408 p. 12 oraz art. 409 p. 10. Według pierwszego z przepisów tych przepisy miejscowe mają w ramach prawa budowlanego regulować m. i. sposób urządzenia ustępów, a według drugiego z wymienionych artykułów mogą być w drodze przepisów miejscowych ustanowione obostrzenia przepisów prawa budowlanego, normujących m. i. budowę ustępów (art. 251—256).

Przepisy miejscowe mogą zatem normować w ramach odpowiednich postanowień prawa budowlanego kwestię urządzenia ustępów, a równocześnie mogą wprowadzać obostrzenia tych postanowień, przy czym jednak posiadają zasadniczo ten sam zakres mocy obowiązującej co odpowiednie przepisy prawa budowlanego. W związku z tym przez przewidziane w art. 409 obostrzenia rozumieć należy tylko podniesienie poziomu wymogów technicznych czy terenowych, ustanowionych w odpowiednich przepisach prawa budowlanego, a nie rozszerzenie wymogów prawa budowlanego na budynki, których wymogi te nie dotyczą. O urządzeniu ustępów w miastach w dzielnicach skanalizowanych traktuje art. 251 prawa budowlanego. Przepis ten, zamieszczony w dziale przepisów policyjno-budowlanych dla gmin miejskich i uzdrowisk, dotyczy oczywiście budynków nowowzniesionych, a także budynków nadbudowanych lub powiększonych w odpowiednich ich częściach, jako też budynków ulegających przebudowie, nie może natomiast stosowany być do budynków istniejących już w czasie wejścia w życie prawa budowlanego, ani bowiem ten przepis ani żaden inny przepis powołanego prawa nie nakłada na właścicieli wzmiankowanych ostatnio budynków obowiązku dostosowania istniejącego urządzenia ustępów do wymogów omawianego artykułu. W związku z powyższym uznać należy, że także przepisy miejscowe o urządzeniu ustępów, wydane na podstawie prawa budowlanego, mogą dotyczyć

tylko tych budynków, do których odnoszą się stosowne przepisy prawa budowlanego. W tym stanie prawnym postanowienia, objęte § 16 cyt. przepisów miejscowych, jako zawierające wymogi, którym winno odpowiadać urządzenie ustępów w domach wzniesionych przed wejściem w życie prawa budowlanego, a zarazem ustanawiające obowiązek właścicieli tych domów odpowiedniego ich przerobienia, niezależnie od przebudowy domu, okazują się jako wychodzące poza ramy prawa budowlanego. Skoro zatem pozwana władza opiera zaskarżone orzeczenie na wymienionym ostatnio przepisie, to popada w niezgodność z prawem....

W myśl art. 410 p. 9 prawa budowlanego z 16 lutego 1928 w brzmieniu, nadanym późniejszymi zmianami z 3 grudnia 1930 poz. 663 Dz. Ust. i z 14 lipca 1936 poz. 405 Dz. Ust., w drodze wydania przepisów miejscowych m. i. mogą być ustanowione: obowiązek przyłączenia poszczególnych działek do sieci wodociągowej i kanalizacyjnej gminnej, sposób pokrycia kosztów tego przyłączenia, zasady i warunki ogólne i techniczne takiego przyłączenia. Z treści przytoczonego przepisu wynika, że przepisy miejscowe mogą ustanowić nie tylko obowiązek połączenia działek z wodociągiem i kanalizacją gminnymi, lecz i ustalić warunki połączenia, tzn. określić za pomocą jakich urządzeń i w jaki sposób połączenie powinno być uskutecznione. Do urządzeń, za pomocą których może być pobierana woda z wodociągu gminnego, należą takie urządzenia jak: zdroje podwórzowe, kurki czerpalne w mieszkaniach, rezerwoary klozetów spłukiwanych wodą. Do urządzeń, za pomocą których nieczystości płynne mogą być usuwane do kanałów gminnych, zaliczyć należy: spusty podwórzowe, zlewy pod czerpalnymi kurkami wodociągowymi, urządzenia spłukujące miski klozetowe itp.

Rzecz oczywista, że przepisy miejscowe, ustalając warunki połączenia działek z wodociągiem i kanalizacją gminnymi, mogą ściśle określić, jakie urządzenia spośród wymienionych wyżej, w jakiej ilości i w jakich miejscach powinny być założone na działkach. Mogą więc przepisy miejscowe jako warunek połączenia ustalić obowiązek założenia w każdym mieszkaniu urządzeń do pobierania wody i usuwania nieczystości płynnych, w postaci kurków czerpalnych, zlewów i klozetów spłukiwanych, albo obowiązek urządzenia wspólnych dla kilku mieszkań tego rodzaju urządzeń.

Na powstanie takiego obowiązku nie ma wpływu okoliczność, kiedy budynek został wybudowany (przed wejściem w życie przepisów prawa budowlanego, czy też po wejściu ich w życie), miarodajny natomiast jest czas połączenia działki z wodociągiem i z kanalizacją gminnymi. Obowiązek ten obciąża właścicieli działek, które są łączone z wodociągiem i z kanałami gminnymi po wydaniu przepisów, opartych na prawie budowlanym, nakładających obowiązek połączenia, o którym mowa, nie dotyczy natomiast działek połączonych z wodociągiem i kanałami gminnymi przed wydaniem wspomnianych przepisów, o ile oczywiście nie wypływał z przepisów, które obowiązywały uprzednio.

*Gustaw Szymkiewicz*

2286.

## SAMORZĄD.

### Przedstawicielstwo części gminy.

**Ustanowienie przez sąd kuratorów w celu strzeżenia interesów poszczególnych miejscowości, osad lub części gmin może nastąpić tylko w wyjątkowych przypadkach istniejącej kolizji ich interesów prywatnoprawnych z interesami gminy, do której one należą.**

Orzeczenie SN z 30 grudnia 1937 C. II. 1505/37 w sprawie ustanowienia kuratorów dla przedmieść miasta Drohobycza: Lisznia i Zawieżna.

Podniesiony w rekursie rewizyjnym zarzut wnioskodawców, że gmina m. Drohobycza nie była uprawniona do zaskarżenia uchwały sądu I instancji, ustanawiającej kuratorów dla gmin: przedmieście Lisznia i przedmieście Zawieżna, gdyż nie jest stroną w tej sprawie, jest bezzasadny. W myśl § 9 patentu o postępowaniu w sprawach niespornych przeciwko zarządzeniom sądu, wydanym w postępowaniu niespornym, służy zażalenie każdemu, kto zarządzeniem sądu czuje się dotknięty.

Ponieważ gmina m. Drohobycza stoi na stanowisku, że przedmieścia Lisznia i Zawieżna nie są samoistnymi gminami lecz tylko przedmieściami m. Drohobycza, co zresztą nie jest sporne, i że ustawowym i prawnym zastępcą członków gminy m. Drohobycza, mieszkających na pomienionych wyżej przedmieściach, jest ustawowo wybrany i ustanowiony Zarząd miejski gminy m. Drohobycza, nie można gminie m. Drohobycza odmówić prawa rekursu od uchwały sądu, ustanawiającej stałych kuratorów z nieokreślonym szczegółowo lecz ogólnym zakresem działania dla nieistniejących gmin przedmieścia Lisznia i przedmieścia Zawieżna.

Również i w rzeczy samej rekurs wnioskodawców nie jest uzasadniony. Nie jest sporne, że realność objęta whl. 515 ks. gr. gm. kat. Drohobycz-Zawieżna zaintabulowana jest, na podstawie wyniku dochodzeń w celu założenia ksiąg gruntowych, na rzecz gminy przedmieścia Lisznia i gminy przedmieścia Zawieżna po połowie jako majątek gminy, a realność objęta whl. 517 ks. gr. gm. kat. Drohobycz-Zawieżna w całości na rzecz gminy przedmieścia Zawieżna jako dobro gminne.

Wyrażenia „dobro gminne“ i „majątek gminy“ użyte zostały prawdopodobnie w znaczeniu przyjętym w przepisie § 288 u. c.

Taki stan prawny nie jest sprzeczny z przepisami prawa mimo tego, że przedmieścia Lisznia i Zawieżna, co również nie jest sporne, już w czasie założenia ksiąg gruntowych nie były oddzielnymi, samoistnymi gminami, lecz wchodziły w skład gminy m. Drohobycza, albowiem — jak wynika z przepisów § 74, 76 i 84 ustawy gminnej z 12 sierpnia 1866 Dz. Ust.

Kraj nr 19 — także poszczególna osada w gminie może mieć swoją odrębną własność, której dochody służą na opędzenie potrzeb tej osady.

Także według przepisów art. 15 i 108 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego poz. 294 Dz. Ust. gromada jest przedmiotem majątku, dobra gromadzkiego i innych praw majątkowych, a majątek oraz wszelkie prawa i obowiązki gmin dotychczasowych po zlikwidowaniu tych gmin na obszarze województw krakowskiego, lwowskiego, stanisławowskiego i tarnopolskiego (oraz pomorskiego i poznańskiego) przechodzą na rzecz właściwych gromad z zastrzeżeniem, że prawa dotychczasowych użytkowników nie mogą być uszczuplone.

Ponadto według równobrzmiących przepisów § 11 ustawy gminnej z 12 sierpnia 1866 Dz. Ust. Kraj. nr 19 i § 8 ustawy gminnej, odnoszącej się do m. Drohobycza, z 13 marca 1889 Dz. Ust. Kraj. nr 24 ustawy te nie naruszają stosunków prywatnych w ogóle, a w szczególności praw własności i użytkowania, służących bądź pojedynczym członkom gminy, bądź też pojedynczym miejscowościom, częściom gminy lub całym klasom mieszkańców.

Z przytoczonych wyżej wpisów hipotecznych wynika, co w świetle powołanych postanowień ustawowych nie może ulegać wątpliwości, że przedmieścia Lisznia i Zawieżna mają swój odrębny majątek, różny od majątku gminy m. Drohobycza, stanowią więc samoistne podmioty prawne.

Z prawem własności łączy się też prawo dowolnego rozporządzania rzeczą (§ 362 u. c. ) i dlatego pogląd Sądu Okręgowego wyrażony w zaskarżonej uchwale, jakoby zarząd i prawo rozporządzania nieruchomościami, stanowiącymi ciała hipoteczne objęte whl. 515 i 517 ks. gr. gm. kat. Drohobycz-Zawieżna, przysługiwały Zarządowi miejskiemu i Radzie miejskiej gminy m. Drohobycza, jest mylny.

Mimo to jednak Sąd Okręgowy słusznie zmienił zaskarżoną uchwałę sądu I instancji i odmówił wnioskowi o ustanowienie kuratorów dla gminy przedmieścia Lisznia i gminy przedmieścia Zawieżna.

Przede wszystkim bowiem przedmieścia te nie są samoistnymi gminami i w tym względzie wpisy odnośne w księgach gruntowych są nieścisłe i mylne.

Ponadto z twierdzeń faktycznych samych wnioskodawców oraz z akt sporu przedmieść Lisznia i Zawieżna przeciwko gminie m. Drohobycza i Dereżyckiej Rafinerii olejów mineralnych o unieważnienie kontraktu kupna sprzedaży Cg I 34/29 wynika, że wspomniane przedmieścia miały zawsze tak w Radzie miejskiej, jak i w Magistracie m. Drohobycza swoich reprezentantów (delegatów) wybieranych przez mieszkańców tych przedmieść, a zadaniem tych delegatów było przedstawicielstwo wspomnianych przedmieść w sprawach zarządu majątkiem przedmieść Lisznia i Zawieżna i czuwanie nad nieuszczuplaniem tego majątku.

Wnioskodawcy sami też utrzymują, że są członkami zarządu tymczasowego wspomnianych przedmieść. Istnieją więc organa uprawnione do zajmowania się i zawiadywania majątkiem wspomnianych przedmieść, wobec czego brak przesłanek z § 269 i 270 u. c. ustanowienia kuratorów dla tych przedmieść.

Okoliczność, że gmina m. Drohobycza — jak to twierdzą wnioskodawcy — nie uznaje delegatów wybranych przez uprawnionych członków przedmieść Lisznia i Zawieżna i odmawia jakichkolwiek świadczeń do rąk tych delegatów, nie uzasadnia również potrzeby ustanowienia kuratorów dla wspomnianych przedmieść.

Sąd nie może ingerować w kwestii zniewolenia gminy m. Drohobycza do uznania reprezentantów wybranych przez uprawnionych mieszkańców tych przedmieść, ani też przez ustanowienie kuratorów stwarzać inny ustrój prawny wspomnianych przedmieść, gdyż sprawy w tym przedmiocie nie podlegają orzecznictwu sądów powszechnych (art. 1 § 1 u. s. p.). Jak to bowiem słusznie Sąd Okręgowy zauważył, jedynie w poszczególnych wyjątkowych przypadkach istniejącej kolizji interesów prywatnoprawnych pomiędzy gminą m. Drohobycza a majątkiem wspomnianych przedmieść mogłaby zachodzić podstawa i potrzeba ustanowienia kuratorów dla pewnych konkretnych spraw, nie można jednak dla tych przedmieść ustanawiać stałych kuratorów z nieokreślonym a nawet wprost nieograniczonym zakresem działania, jak to uczynił sąd I instancji.

Dlatego też rekursu wnioskodawców SN nie uwzględnił.

## 2287.

## SAMORZĄD.

### Wybory do zarządu gminnego — udowadnianie zarzutów podniesionych w proteście wyborczym a zasada tajności głosowania.

**Zasada tajności głosowania przy wyborach do zarządu gminnego (§ 8 regulaminu wyborczego poz. 960/34 Dz. Ust.) nie może pozbawiać wyborcy, który wniósł protest przeciw ogłoszonemu wynikowi wyborów, możności udowadniania zarzutów, podniesionych w proteście wyborczym, drogą własnych zeznań.** (Teza).

Wyrok NTA z 30 listopada 1937 l. rej. 5224/35 w sprawie sporno-administracyjnej Józefa Balcerowicza i tow. przeciw Staroście Powiatowemu w Wąbrzeźnie w przedmiocie unieważnienia wyborów wójta gm. Podzamek Golubski.

Przeciw wyborom wójta gm. Podzamek Golubski, dokonanym w dniu 19 kwietnia 1935, wnieśli Józef Balcerowicz i towarzysze protest, który Starosta Powiatowy w Wąbrzeźnie orzeczeniem z 1 maja 1935 oddalił.

Skargę powodów na to orzeczenie oddalił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Toruniu wyrokiem z 18 czerwca 1935. Sąd w wyroku powyższym oddalił podniesiony w skardze zarzut, że wynik wyborów, ogłoszony przez przewodniczącego komisji wyborczej, a stwierdzający oddanie 7 głosów za Konstantym Krużyckim, 3 głosów za Romanem Płócieniakiem i 2 głosów za Feliksem Hołodym przy udziale 12 głosujących, sprzeczny był z przebiegiem rzeczywistego głosowania o tyle, że na Romana Płócieniaka padły 4 głosy, a mianowicie 3 powodów: Balcerowicza, Płócieniaka i Wieczorka oraz Anastazego Lesińskiego, co w konsekwencji przyjmując, że Hołody otrzymał rzeczywiście 2 tylko głosy, musiałoby uniemożliwić uzyskanie kandydatowi Konstantemu Krużyckiemu absolutnej większości potrzebnej do przejścia jego kandydatury. Sąd uznał ten zarzut za gołosłowny powołując się na znajdujący się w aktach protokół wyborczy i dołączone do niego karty wyborcze, z których wynika, że przy wyborach wójta w gm. Podzamek Golubski, które się odbyły w dniu 19 kwietnia 1935, zgłoszono 3 listy kandydatów na wójta, przy czym na 12 radnych, uprawnionych do głosowania, 7 głosów otrzymała lista nr 1 z kandydatem Konstantym Krużyckim, 3 głosy otrzymała lista nr 2 z Feliksem Hołodym a 2 głosy padło na kandydata z listy nr 3 tj. na Romana Płócieniaka.

Od wyroku tego wnieśli powodowie odwołanie do NTA, wywodząc, że protokół wyborczy i dołączone do niego kartki wyborcze nie stanowią dowodu nie ulegającego zaczepieniu, bo inaczej każde fałszowanie wyborów, byleby tylko protokół był formalnie ujęty, miałoby za sobą sankcję prawa, a protest wyborczy pozbawiony byłby wszelkiego sensu, gdyż nikt nie będzie przez czyny niedozwolone wpływał na wynik wyborów w ten sposób, aby dokumenty ujawniały nadużycia. Zdaniem apelantów, Sąd a quo winien był przeprowadzić ofiarowany w skardze dowód z przesłuchania powodów oraz Anastazego Leśniewskiego. Jeżeli zaś Sąd dowody te pominął, to winien był przynajmniej to stanowisko w wyroku uzasadnić.

NTA uznał zarzut ten za trafny.

Według § 28 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 6 grudnia 1934 w sprawie regulaminu wyborczego do zarządu gminnego na obszarze m. i. także województwa pomorskiego (poz. 960 Dz. Ust.) wybory są nieważne:

a) jeżeli zostanie stwierdzone, że przy wyborze dopuszczono się przekupstw, fałszu lub jakiegokolwiek podstępu, a popełnione przestępstwa mogły wpłynąć na wynik wyborów.

b) jeżeli wybory przeprowadzone zostały niezgodnie z przepisami tego rozporządzenia, a popełnione uchybienia mogły wpłynąć na wynik wyborów.

Jak wynika z treści skargi, powodowie zwalczali w niej stanowisko zajęte przez Starostę w Wąbrzeźnie, jakoby zasada tajności wyborów wykluczała możność przesłuchania osób biorących udział w głosowaniu na okoliczności mające uzasadnić podniesiony w proteście wyborczym zarzut niezgodności z rzeczywistością ogłoszonego wyniku wyborów, i wywodzili, że tego rodzaju stanowisko czyniłoby wnoszenie protestów takich zupełnie bezcelowym.

Powodowie domagali się przeto ustalenia przez Sąd niezgodności ogłoszonego wyniku z rzeczywistością, bądź na podstawie zaręczenia w miejsce przysięgi protestujących, bądź na podstawie przesłuchania tych wyborców w charakterze świadków.

Rzeczą przeto Sądu a quo było zgodnie z zasadą wynikającą z § 76 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195) przeprowadzić w kierunku przez powodów wskazanym dochodzenia celem ustalenia materialnej prawdy w kwestii zarzucanej nieprawidłowości aktu wyborczego, czemu bynajmniej nie może stać na przeszkodzie zasada tajności wyborów. Tajność bowiem wyborów ma na celu ochronę wyborcy przed ewentualnymi skutkami ujawnienia oddanego przezeń głosu, nie może go natomiast pozbawiać możności udowadniania podniesionego w proteście wyborczym zarzutu popełnienia przy wyborach takich przestępstw lub uchybień, które według cytowanego wyżej § 28 regulaminu powodują unieważnienie wyborów.

Ponieważ więc Sąd a quo ograniczył się do stwierdzenia, że protokół wyborczy i karty wyborcze wykazują uzyskanie przez Konstantego Krużyckiego 7 głosów przy ilości 12 głosujących, a powodowie kwestionowali właśnie zgodność tego wyniku z rzeczywistością, należało przyjąć, że stan faktyczny, będący przedmiotem skargi, nie został należycie wyświetlony

A ponieważ należyte ustalenie tego stanu faktycznego wymagać będzie dalszych dochodzeń na miejscu i przesłuchania świadków, należało uchylając wyrok Sądu a quo przekazać mu sprawę do ponownego jej rozpatrzenia.

*Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.*

---

**Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.**

---

**W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA**

---

**REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11**
**ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1**

**WYDAWNICTWO:**

**KSIĘGARNIA POWSZECHNA**
**DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH**

**Telefon Redakcji 885-57**
**„ Administracji 670-15**
**Konto czek. w P.K.O. 21.153**

**Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) zł 40.—**
**kwartalnie . . . . . . . „ 10.—**

**Druk. „Monolit", Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5.81-82.**